UNIVERSITÉ DU SUD

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE DE SFAX

Mémoire de fin d'études pour l'obtention
d'une maîtrise en sciences comptables

Sujet

Le régime fiscal des professions libérales

Élaboré par : Anis BEN ABDALLAH

Sous la direction de : Abderraouf YAICH

Date de soutenance : Août 2002

Table des matières

Introduction générale

Les mutations économiques des dernières années ont généré l'apparition d'un véritable flux d'activités libérales nouvelles[1]. En effet, de nos jours et suite à l'accord de libre échange conclu entre la Tunisie et l'Union européenne, on a remarqué l'intensification de certaines activités de service comme les services liés à l'exportation tel que les conseils en exportation et la prospection de nouveaux marchés extérieurs.

De même, la tendance actuelle de mise à niveau et du recours à l'adoption des normes internationales de qualité par certaines entreprises tunisiennes pour être en mesure de se placer sur des marchés internationaux à forte concurrence a encouragé plusieurs cabinets étrangers spécialisés en matière d'audit et de certification qualité à effectuer des travaux pour le compte des entreprises tunisiennes.

Ces travaux peuvent être réalisés soit par des professionnels non-résidents disposant d'une base fixe en Tunisie soit par des non-résidents sans aucune base fixe.

Cette diversification des activités libérales a pour conséquence de rendre plus difficile la délimitation de ces activités et leur distinction parmi les autres activités de services.

La difficulté émane du fait que la catégorie dans laquelle le code de l'IRPP et de l'IS classe les revenus des professions libérales est la catégorie des bénéfices des professions non commerciales qui constitue une catégorie « fourre tout »[2] regroupant tous les bénéfices qui ne rentrent pas dans une autre catégorie de revenus.

De plus, cette diversification a été accompagnée par le recours des professionnels libéraux à de nouvelles structures juridiques d'exercice tel que l'exercice en groupe ou sous forme de société commerciale (SARL ou SA).

Cette diversité des activités ainsi que les nouvelles structures juridiques adoptées ne sont pas sans implications fiscales d'où il est nécessaire de procéder à la délimitation précise de ces activités en recourant aux différents caractères généraux spécifiques aux professions libérales pour les distinguer des autres activités.

Sur le plan fiscal, on remarque qu'il y a une évolution importante au niveau des textes fiscaux que ce soit en droit commun en matière d'impôts directs et indirects ou bien en ce qui concerne les avantages fiscaux et les incitations offertes pour ces professions. Ces changements ont pour conséquence une complexité de plus en plus importante du régime fiscal régissant ces professions.

La diversité des activités libérales et la multiplication du nombre des professionnels libéraux en plus de la complexité de la fiscalité explique l'intérêt de cette recherche ayant pour thème le régime fiscal des professions libérales. Notre travail vise à définir le concept de profession libérale et de contribuer à lever certaines imprécisions au niveau des impositions auxquelles elles sont soumises dans le cadre des régimes d'imposition qui leur sont spécifiques aussi que d'exposer les différents régimes d'encouragements et incitations accordés soit par le code d'incitations aux investissements et les textes subséquents soit dans le cadre des avantages insérés dans le code de l'IRPP et de l'IS au profit de ces professions.

Pour ce faire, nous avons jugé utile de consacrer un chapitre préliminaire pour délimiter les professions libérales et en tracer les contours. Les impositions en matière d'impôts directs feront l'objet d'un titre premier alors que les impôts indirects et autres taxes parafiscales seront traités dans un second titre. Enfin, les avantages fiscaux auxquelles sont éligibles ces professions seront traitées en titre III.

Cette recherche est menée à partir d'une revue de littérature des publications fiscales tunisiennes et étrangères, d'une recherche dans la doctrine administrative tunisienne et d'une recherche dans l'internet.

---

[1] Romain DESVIGNES, Fiscalité des professions et activités libérales, 3ème éd. Page 11

2 Habib AYADI, Droit fiscal : l'impôt sur le revenu des personnes physiques et impôts sur les sociétés, CERP, Tunis 1996

Chapitre préliminaire : Délimitation des professions libérales

La délimitation précise des professions libérales peut s'avérer difficile. L'article 21 du code de l'IRPP et de l'IS cite les professions libérales parmi les professions non commerciales sans les définir. De plus, les mutations économiques des dernières années ont généré un véritable flux d'activités libérales nouvelles. Par conséquent, il est nécessaire de définir en premier lieu la notion de profession libérale puis de préciser le cadre juridique d'exercice de ces activités.

Section 1 : Notion de profession libérale :

L'absence d'une définition légale précise des professions libérales s'explique par la diversité des activités classées dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales surtout que cette catégorie est considérée comme une catégorie « fourre tout »[1] et par l'existence de deux catégories de professions libérales :

-celles qui sont organisées dans un ordre professionnel ou réglementées : experts-comptables, avocats, médecins, architectes, chirurgiens dentistes, huissiers notaires, etc.…

-et celles qui ne sont pas organisées dans un ordre professionnel ni réglementées : conseils juridiques, bureaux d'études, etc.…

C'est pourquoi, on doit chercher en priorité les critères distinctifs des professions libérales.

Le Grand Larousse définit la profession libérale comme celle qui a pour objet un travail intellectuel effectué sans lien de subordination entre celui qui l'effectue et celui pour le compte de qui il est effectué, et dont la rémunération ne revêt aucun caractère commercial ou spéculatif.

Le professeur Habib AYADI définit les professions libérales en ces termes : « il s'agit de professions dans lesquelles l'activité intellectuelle joue le principal rôle et qui consistent en la pratique personnelle, et à titre indépendant, des activités suivantes : médecins, chirurgiens, avocats, experts-comptables, conseils-fiscaux et juridiques, géomètres, vétérinaires, dentistes, sages femmes, infirmiers et assimilés, architectes, artistes-peintres, sculpteurs, ingénieurs-conseils, huissiers-notaires etc.… ».[2]

Selon Jean SAVATIER, les professions libérales sont : « des professions où l'activité intellectuelle joue le principal rôle et qui consistent en la pratique personnelle d'une science ou d'un art. Leurs titulaires exercent leur activité en toute indépendance ce qui les distingue des salariés et leurs biens et actes sont en principe régis par le droit civil, ce qui les distingue des commerçants ».[3]

L'administration fiscale tunisienne retient la définition suivante : « on entend par professions libérales, celles où l'activité intellectuelle joue le rôle principal et qui consiste en la pratique personnelle d'un art ou d'une science que l'intéressé exerce en toute indépendance ».[4]

A partir de ces définitions, on peut constater les principales caractéristiques des professions libérales à savoir :

-la prépondérance de l'activité intellectuelle.

-l'indépendance.

-la pratique personnelle.

1- la compétence intellectuelle :

La compétence intellectuelle implique la formation d'un niveau élevé. En effet, l'accès à certaines professions est conditionné par la possession d'un diplôme ou d'une qualification tel est le cas pour les experts-comptables, comptables, médecins, avocats, etc.

Ni la loi ni la doctrine n'ont défini le terme intellectuel mais selon Le Grand Larousse : « Est intellectuel ce qui fait appel exclusivement à l'activité de l'esprit, à la réflexion, aux manipulations abstraites, par opposition aux activités manuelles, physiques ».

Par conséquent, un acte professionnel est considéré d'ordre intellectuel dès lors qu'il fait appel essentiellement aux facultés de réflexion, de compréhension et aux connaissances de son auteur.

L'administration fiscale dans son BODI N° 1990/028 cite à titre indicatif comme professions libérales :

---

[1] *Habib AYADI, Droit fiscal : l'impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés CERP 1996, Tunis 1996*

[2] *Ibid p 141*

[3] *Jean SAVATIER « La profession libérale », thèse , Paris 1947, rapporté par Hajer GARBAA dans « l'imposition des revenus des professions libérales » mémoire de DEA 1996/1997*

[4] *Extrait du BODI N° 1990/028 – note commune n°23*

a- Professions médicales et paramédicales :

-Médecins ;

-Chirurgiens ;

-Masseurs kinésithérapeutes ;

-Sages femmes ;

-Rééducateurs ;

-Exploitants de laboratoires d'analyses médicales…

b- Professions juridiques :

-Avocats ;

-Commissaires aux comptes ;

-Conseils juridiques et fiscaux ;

-Notaires et huissiers notaires.

c-Professions techniques :

-Exploitants de cabinets d'études (de travaux économiques…) ;

-Architectes ;

-Urbanistes ;

-Décorateurs paysagistes ;

-Métreurs ;

-Géomètres ;

-Ingénieurs conseils ;

-Inventeurs ;

-Transitaires ;

-Comptables et experts-comptables ;

-Transitaires ;

-Exploitants d'auto-école…

d-Professions artistiques et littéraires :

-Artistes peintres ;

-Artistes plasticiens ;

-Dessinateurs ;

-Sculpteurs ;

-Ecrivains ;

-Professeurs libres ;

-Hommes de lettres ;

-Compositeurs et interprètes…

Toutefois, pour ces professions, on distingue entre la création artistique qui génère des droits d'auteur et la prestation artistique qui se produit au cours d'une représentation. En effet, les droits d'auteurs, sont en principe, considérés comme des revenus mobiliers résultant de la location ou la concession de biens meubles.[1]

D'ailleurs, le droit de propriété artistique et littéraire se distingue nécessairement des prestations des autres professions libérales en raison du fait qu'il acquiert une existence propre de biens immatériels distincts protégés par la loi de la propriété intellectuelle susceptibles de vente et d'achat et transmissibles par héritage.

De plus, les prestations artistiques rendues lors d'un spectacle ne nous semblent pas pouvoir être qualifiées de prestations libérales dans la mesure où elles n'exigent pas un niveau intellectuel élevé. Cependant, les revenus de ces activités restent qualifiés de bénéfices non commerciaux et c'est à ce niveau où on peut soulever les confusions entre la notion de profession libérale et la notion de profession non commerciale.

Toutefois, le caractère intellectuel des actes ne se suffit pas à lui-même pour qualifier la profession de libérale mais l'exercice doit aussi être à titre indépendant.

---

[1] *Kathy DEBOECK, Le statut fiscal et social de l'artiste dans le secteur musical, publié par www.waw.be*

2- L'indépendance :

L'indépendance est une condition fondamentale d'exercice des professions libérales. Elle implique l'absence de tout lien de subordination vis à vis d'un employeur sauf dans les cas autorisés par la loi régissant la profession. Elle peut être définie comme la liberté d'action de ceux qui exercent une profession vis à vis de leur clientèle. Elle consiste à être et paraître libre de tout intérêt qui pourrait porter atteinte à l'intégrité et à l'objectivité du professionnel. Toutefois, un professionnel libéral peut exercer en état de subordination et faire un contrat de travail sans que cela nuise à son indépendance et sans perdre le critère de libéral tel est le cas d'un expert comptable qui exerce au sein d'un cabinet d'expertise comptable du fait que la loi n° 88-108 dans son article 11 autorise à un expert-comptable d'occuper un emploi chez un membre de l'ordre ou de disposer d'un enseignement se rattachant à la profession. Il en est de même pour les médecins qui exercent dans les établissements sanitaires privés. Cependant, dans ce cas, le revenu perçu est qualifié de salaire.

Outre le critère d'indépendance, l'exécution de la relation professionnelle suppose une prestation personnelle qui doit être exécutée par le professionnel et par lui seul.

3- La pratique personnelle :

L'activité libérale suppose en principe la participation du professionnel libéral à l'exécution des actes techniques essentiels de sa profession. L'exigence de cette participation personnelle s'explique par la compétence intellectuelle nécessaire pour l'exercice de la profession et par la nature civile de l'activité. En outre, on peut l'expliquer aussi par la relation directe qui doit unir le professionnel à son client basée sur la confiance. Toutefois, le professionnel peut toujours avoir recours à l'emploi de certains salariés ou collaborateurs sous sa propre responsabilité et tout en restant l'élément moteur.

Section 2 : Cadre juridique d'exercice :

L'exigence de la pratique personnelle du professionnel libéral n'exclut pas la possibilité de l'exercice en société.

1- Exercice à titre individuel ou en groupe :

A- L'exercice à titre individuel :

C'est le mode le plus adopté par les professionnels libéraux en Tunisie. Il leur permet d'avoir toute leur indépendance dans la gestion de leur cabinet et dans l'exécution de leur travail. En plus, ce mode répond bien aux caractères spécifiques des activités libérales. Il assure au professionnel une relation personnelle directe avec le client basée sur la confidentialité.

B- L'exercice en groupe :

L'évolution économique et sociale des activités libérales a fait apparaître d'autres structures tel que l'exercice en commun et le cabinet de groupe.

1.L'exercice en commun : cette formule consiste à mettre en commun certaines dépenses professionnelles et de réduire par conséquent les charges communes du patrimoine professionnel mais sans être liés par un contrat de société. En ce qui concerne les honoraires, chaque professionnel encaisse ses honoraires d'une façon indépendante. [1]

2. Le cabinet de groupe : ce mode d'exercice est devenu de plus en plus répandu en Tunisie. En effet, il permet aux praticiens de réduire les frais par une utilisation commune du matériel, du personnel et des locaux. En plus, cette formule permet aux praticiens d'offrir plusieurs spécialités au sein d'un même cabinet, ce modèle peut être employé par les avocats depuis l'apparition de la loi portant organisation de la profession d'avocats.[2]

2- Exercice en société :

Le progrès technique ainsi que le développement des services offerts ont poussé les professionnels à choisir de nouvelles formes d'exercice dans le cadre de structures juridiques. On distingue deux formes de sociétés à savoir les sociétés civiles et les sociétés de capitaux.

A- Les sociétés civiles :

Dans ce genre de sociétés, les associés se connaissent personnellement et sont solidairement responsables à l'égard des tiers. Ce type de sociétés apparaît comme le plus adapté à l'exercice collectif de la profession libérale du fait qu'il leur permet de garder le caractère civil de leurs

---

[1] *Hajer GARBAA, l'imposition des revenus des professions libérales, mémoire de DEA 1996/1997*

[2] *Ibid*

prestations. Ce même régime est applicable à la société en participation ayant un objet civil. Toutefois, dans ce cas, les tiers n'ont de relation juridique qu'avec l'associé avec lequel ils ont contracté. Ce dernier s'engage à titre personnel et sous sa responsabilité pour le compte de tous les associés (article 80 du CSC).

B- Les sociétés de capitaux :

De nombreuses professions libérales sont autorisées à exercer sous forme de sociétés de capitaux mais dans ce cas les prestations rendues par les professionnels libéraux revêtent juridiquement un caractère commercial.

Le recours à cette formule est très répandu pour les activités qui nécessitent des investissements importants tel que le cas des cliniques, des grands cabinets d'expertise comptable et des établissements d'enseignements privés, etc.

Les sociétés de capitaux sont essentiellement de deux types : les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée qui ont en matière fiscale le même régime d'imposition.

Titre I :
Les impôts directs

L'étude de ces impôts directs nécessite d'abord la délimitation des personnes assujetties à l'impôt, ensuite les différents régimes d'imposition des professionnels libéraux et enfin leurs obligations comptables et fiscales en matière d'IRPP et d'IS.

Sous-titre I : Personnes assujetties à l'impôt :

Il y a lieu d'étudier le régime applicable aux personnes physiques, aux personnes morales et enfin le cas des sociétés fiscalement transparentes.

Section 1 : Les personnes physiques :

Le code de l'IRPP et de l'IS distingue entre deux catégories de personnes physiques passibles de l'impôt sur le revenu en Tunisie, quelle que soit leur nationalité : il s'agit des personnes physiques résidentes visées à l'article 2 et des personnes physiques non-résidentes visées à l'article 3 dudit code.

1- Personnes physiques résidentes :

Aux termes de l'article 2 du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur le revenu est dû au 1er janvier de chaque année, par toute personne physique ayant en Tunisie une résidence habituelle sur l'ensemble de ses bénéfices ou revenus réalisés pendant l'année précédente et ce sous réserve des conventions internationales et des accords particuliers.

Un professionnel libéral est considéré résident en Tunisie dès lors qu'il y dispose d'une habitation principale ou qu'il y séjourne pendant une période au moins égale à 183 jours d'une façon continue ou discontinue durant l'année civile. La notion d'habitation principale suppose la permanence de l'installation de la personne en Tunisie. Elle est indépendante du lieu et de la durée du séjour de la personne. Elle est satisfaite aussi bien dans le cas où l'intéressé a séjourné effectivement en Tunisie, le cas le plus fréquent, comme dans celui où il dispose d'une habitation en Tunisie sans y séjourner (d'après BODI N°1990/036).

2- Personnes physiques non résidentes :

A- Les activités des personnes physiques non résidentes imposables en Tunisie :

L'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS dispose que l'impôt est dû, mais à raison des seuls revenus de source tunisienne, par les personnes physiques non résidentes qui réalisent ou perçoivent :

- des revenus d'activités exercées en Tunisie : il s'agit des activités exercées par des personnes exerçant une profession non commerciale et qui ont un caractère temporaire et indépendant. C'est le cas, par exemple, des experts, conférenciers, médecins, avocats et architectes, ainsi que de toute personne exerçant une profession indépendante ne nécessitant pas une installation permanente ou une base fixe en Tunisie.
- des études techniques ou économiques, ou d'une assistance technique.

Par étude technique, il faut entendre tout travail d'engineering industriel. Selon Monsieur Mabrouk MAALAOUI « Une étude technique ou économique est identifiée par un objet et des besoins généralement exprimés par un cahier de charges et suppose de la part de la personne qui l'exécute successivement une constatation, une analyse et une conclusion qui doivent être contenues dans un rapport qui devient la propriété exclusive de la personne qui la commande.

A ce titre, constituent des études techniques ou économiques :

- La conception des plans de construction de routes, de ponts, d'immeubles…, d'aménagement de zones, de pose, de conduites et d'installation de réseaux, les plans d'agencement et d'organisation du travail, …
- Les études de rentabilité des projets, de marketing, … » [1]

Par étude économique, il faut entendre tout travail d'étude, de conseil et d'assistance de gestion et d'organisation, alors que l'assistance est le fait de transférer et de communiquer des connaissances ou un savoir-faire[2].

---

[1] *Mabrouk MAALAOUI – Convention de non double imposition et droit commun tunisien en matière d'IRPP et d'IS édité par PriceWaterHouseCoopers – Tunis 1998 page 106 .*

[2] *Abderraouf YAICH, L'IRPP et l'IS, cours polycopié page 5.*

Cette assistance se manifeste par l'encadrement et la formation du personnel et par la mise à sa disposition des manuels et de la documentation dans le but d'améliorer ses connaissances et ses compétences.

Par conséquent, les personnes physiques exerçant une profession libérale et ne disposant pas de base fixe sont, sauf disposition plus favorable résultant d'une convention de non double imposition, passibles d'une retenue à la source libératoire au taux de 15% calculée sur le montant brut.

B- Les activités des personnes physiques non résidentes non imposables en Tunisie :

Si l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS a imposé les revenus des activités exercés en Tunisie par des non résidents, plusieurs conventions évitant la double imposition les ont exonérés.

Il en est ainsi de la convention conclue entre la Tunisie et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu qui dispose que les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue ne sont imposables dans cet Etat. Toutefois, ces revenus sont imposables dans l'autre Etat contractant dans les cas suivants :

1. Si l'intéressé dispose de façon habituelle dans l'autre Etat contractant d'une base fixe pour l'exercice de ces activités ; en ce cas seule la fraction des revenus qui est imputable à ladite base fixe est imposable dans l'autre Etat contractant, ou
2. Si son séjour dans l'autre Etat contractant s'étend sur une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours pendant l'année fiscale à raison des revenus réalisés pendant cette période dans cet autre Etat.

Cette même position a été adoptée par la convention conclue entre la Tunisie et la Suède et aussi par la convention conclue entre la Tunisie et le Royaume Uni de la Grande Bretagne.

Cependant, la convention entre la Tunisie et le Royaume de Belgique ajoute un autre cas qui rend ces rémunérations imposables. En effet, elle précise que si la rémunération qu'un résident d'un Etat contractant tire au titre de ses services dans l'autre Etat excède pour l'année civile un montant de 200.000 francs belges ou l'équivalent en dinars tunisiens, cette rémunération devient imposable bien que son séjour dans cet Etat en une ou plusieurs périodes soit inférieur à 183 jours pendant l'année civile.

Section 2 : Les personnes morales :

On distingue les personnes morales résidentes et les personnes morales non résidentes.

1- Personnes morales résidentes :

Le code de l'IRPP et de l'IS précise que l'impôt sur les sociétés s'applique aussi bien aux sociétés tunisiennes établies en Tunisie qu'aux établissements stables de sociétés étrangères établis en Tunisie.

A- Sociétés tunisiennes établies en Tunisie :

L'article 45 alinéa 1 du code de l'IRPP et de l'IS dispose que l'impôt sur les sociétés est dû par toutes les sociétés de capitaux, quel que soit leur objet, exerçant leur activité en Tunisie. Par sociétés de capitaux, il faut entendre les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée.

En outre, la doctrine fiscale, dans son BODI N°1990/028, note que dans le cas où une activité est exercée dans le cadre d'une société de capitaux, ce qui rendrait cette dernière commerciale par sa forme, on s'attachera à la nature de l'activité qui, si elle était exercée par une personne physique, serait libérale. C'est le cas notamment d'un bureau d'études constitué en société anonyme. L'acquisition par la société de la qualité de « commerçant », pour ce qui est de ses rapports avec les tiers, n'enlève pas à l'activité son caractère libéral s'agissant d'une profession où l'effort intellectuel est prépondérant.

B- Etablissements stables en Tunisie de sociétés étrangères :

L'établissement stable désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité. Cette installation représente, pour les activités libérales, un bureau, un siège de direction ou une succursale.

Dans ce cas, cet établissement doit normalement posséder une autonomie propre au sein de l'entreprise (personnel distinct et comptabilité propre). L'impôt sur les sociétés dû est calculé, sous réserve des dispositions conventionnelles, selon les règles du droit commun.

2- Personnes morales non-résidentes :

1. Activités imposables :

L'article 45.II du code de l'IRPP et de l'IS dispose : « L'impôt sur les sociétés est également dû par les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui perçoivent les rémunérations visées aux paragraphes 2 et 6 de l'article 3 du présent code ou qui effectuent des opérations temporaires de montage ou des opérations de surveillance s'y rattachant ».

Par conséquent, les personnes morales non établis ni domiciliés en Tunisie percevant des honoraires, hormis le cas des honoraires relatifs à des études techniques ou économiques ou d'une assistance technique, ne sont pas soumises à l'impôt et ne sont passibles d'aucune retenue à la source. Il s'agit là d'une faveur fiscale accordée aux personnes morales dont le fondement économique et logique nous échappe. [1]

Toutefois, les redevances qui désignent les rémunérations au titre des études techniques ou économiques et d'assistance technique restent soumises à une retenue à la source au taux de 15% sur leur montant toutes taxes comprises.

2. Activités non imposables :

L'article 45.II du code de l'IRPP et de l'IS a précisé que seuls sont imposables les rémunérations perçus par les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie au titre des études techniques ou économiques ou d'une assistance technique ce qui a exclu du champ d'imposition les honoraires provenant de l'exercice des autres activités libérales.

Ainsi, les honoraires perçues par une société d'expertise comptable non établie ni domiciliée échappent à l'imposition en Tunisie.

Section 3 : Les sociétés fiscalement transparentes :

Les sociétés fiscalement transparentes ne sont pas soumises à l'IS au titre des bénéfices qu'elles réalisent. Néanmoins, elles transmettent leurs résultats à leurs associés qui sont personnellement soumis à l'IR ou à l'IS chacun au titre de la quote-part des résultats lui revenant.

Toutefois, elles restent tenues de déposer une déclaration de leur résultat fiscal et de procéder au paiement d'une avance au taux de 25% qui sera transférée aux associés au prorata de leurs apports.

Sous-titre II : Les différents régimes d'imposition :

D'après l'article 22 du code de l'IRPP et de l'IS, les contribuables personnes physiques exerçant des activités libérales ont le choix entre deux régimes d'imposition soit le régime réel soit le régime forfaitaire dit régime du forfait d'assiette.

En pratique, d'autres revenus accessoires peuvent venir s'ajouter aux recettes libérales proprement dites dont on doit chercher l'incidence.

Pour cela, on adoptera la démarche suivante :

- Le régime réel (chapitre 1).
- Le régime du forfait d'assiette (chapitre 2).
- Incidence fiscale du cumul d'activités en matière d'impôts directs (chapitre 3).

Chapitre 1 : Le régime réel :

L'étude du régime réel nécessite au préalable la définition du bénéfice imposable, ensuite les notions de revenus, de charges professionnelles déductibles, et du patrimoine professionnel. Enfin la difficulté relative à la comptabilisation des travaux s'étalant sur plus d'un exercice mérite qu'on s'y intéresse.

Section 1 : Définition du bénéfice imposable :

Aux termes de l'article 22.I du code de l'IRPP et de l'IS : « …Les dispositions des articles 10 à 16 dudit code sont applicables aux personnes qui justifient la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises »

---

[1] *Abderraouf YAICH, Les retenues à la source, cours polycopié page 58*

Par conséquent, les membres des professions libérales doivent tenir une comptabilité d'engagement tenue établie sur la base des créances acquises et des dettes et non sur les encaissements et les décaissements tel qu'il est le cas pour le régime forfaitaire

Le fait que le bénéfice imposable dans le régime forfaitaire soit basé sur les recettes encaissées constitue une incohérence au niveau de la loi dans la mesure où elle favorise ce régime par rapport au régime réel considéré comme régime du droit commun. Ainsi, les contribuables placés dans le régime réel sont imposables même au titre des créances dont le recouvrement est incertain et la déduction des provisions constituées à ce titre exige le cumul de plusieurs conditions.

Section 2 : Notion de revenus :

Le cadre conceptuel de la comptabilité financière définit les revenus comme suit : « Les revenus sont soit les rentrées de fonds ou autres augmentations de l'actif de l'entreprise, soit le règlement des dettes de l'entreprise (soit les deux) résultant de la livraison ou de la fabrication de marchandises, de la prestation de services ou de la réalisation d'autres opérations qui s'inscrivent dans le cadre des activités principales ou centrales de l'entreprise. »[1]

Par conséquent, les revenus des professionnels libéraux sont constitués par toutes les prestations de services rendues qu'elles soient encaissées ou non et leur comptabilisation doit tenir compte de la réalisation ou du degré d'avancement de ces travaux.

Section 3 : Notion de charges professionnelles déductibles :

Pour être admises en déduction, les charges engagées par les membres des professions libérales doivent respecter les principes généraux de déduction.

1- Principe de déduction :

Pour être déductibles, les charges doivent : [2]

-être nécessités par l'exercice de la profession ;

-être prises en compte pour leur montant réel ;

-être effectivement engagées au cours de l'année d'imposition ;

-être justifiées.

1. Dépenses nécessités par l'exercice de la profession :

Aux termes de l'article 22.I du code de l'IRPP et de l'IS, les charges professionnelles déductibles sont celles qui sont nécessaires à l'acquisition du revenu libéral.

On en déduit qu'il n'est pas possible de déduire certaines charges qui ne sont pas directement liées à l'exercice de la profession ou qui n'ont pas le caractère de charges ou qui relèvent d'un acte anormal de gestion. De même, certaines charges peuvent être engagées à la fois dans l'intérêt de la profession et dans un but privé ou dans l'intérêt d'une autre activité (salariale ou commerciale) : ce sont les charges mixtes.

a) Charges non liées à l'exercice de la profession :

Il s'agit notamment :

-des frais personnels (loyers privés, impôts personnels, frais vestimentaires, déplacements et voyages non nécessités par l'exercice de la profession…) ;

-des charges se rapportant à une activité exercée à titre bénévole (dans le cadre associatif, par exemple) ;

-des charges d'agrément ou somptuaires dont le rapport avec l'exercice de la profession n'est pas établi (achat de mobilier ou d'œuvres d'art).[3]

D'une façon générale, ne constituent pas des dépenses professionnelles les dépenses que toute personne de mêmes conditions serait normalement amenée à supporter dans les circonstances courantes de la vie et en dehors de toute activité professionnelle.[4]

---

[1] *Extrait du décret n° 96-2459 du 30 décembre 1996, portant approbation du cadre conceptuel de la comptabilité.*
[2] *Romain DESVIGNES, Fiscalité des professions et activités libérales, 3éd Editions LIAISONS 1998 Paris p34*
[3] *Romain DESVIGNES, Fiscalité des professions et activités libérales, 3éd Editions LIAISONS 1998Paris p36*
[4] *Ibid p36*

b) Dépenses qui n'ont pas le caractère de charges :

Certaines dépenses bien que nécessaires à l'exploitation restent non déductibles du fait qu'elles ne constituent pas de véritables charges d'exploitation. C'est notamment le cas des dépenses d'acquisition d'immobilisations.

c) Charges exclues par la loi :

Certaines charges sont exclues du doit à déduction tel que les amendes pénales ou fiscales.

d) Charges mixtes :

Ces Charges sont partiellement nécessitées par l'exercice de la profession, c'est-à-dire elles sont engagées non seulement à des fins professionnelles mais également dans l'intérêt personnel du professionnel et/ou dans le cadre d'activités exercées parallèlement ou accessoirement à l'activité libérale.

Quelle que soit l'origine de la mixité de la charge, il faut procéder à une ventilation pour déterminer la part de la charge globale qui peut être portée en déduction. Cette ventilation est effectuée sur la base d'un coefficient appelé « coefficient d'utilisation professionnelle » qui exprime le pourcentage d'utilisation professionnelle du bien par rapport à l'utilisation totale.[1]

Mais sa détermination reste toujours sous la responsabilité du professionnel qui doit préparer une argumentation propre et solide pour défendre les coefficients retenus.

Parmi les charges mixtes, on peut citer le cas des dépenses relatives à une voiture utilisée à titre professionnel et privé, dans ce cas le coefficient d'utilisation professionnelle peut être égal au kilométrage annuel professionnel par rapport au kilométrage total.[2]

Toutefois, la détermination de ce coefficient n'est pas si aisée dans d'autres cas comme pour les dépenses de téléphone par exemple.

2. Déduction des charges réelles :

Les charges professionnelles sont déductibles pour leur montant réel. En effet, dans le cadre du régime réel, l'évaluation forfaitaire des dépenses ne peut être admise.

3. Année de rattachement des dépenses :

L'article 22.I du code de l'IRPP et de l'IS précise en ces termes : « les charges nécessitées par l'exploitation au titre de la même année ». Il en découle que les dépenses ne sont déductibles que de leur exercice de rattachement.

4. Justification des dépenses :

La réalité de la dépense est justifiée par la production des factures et de tous autres documents pouvant justifier le montant déduit.

2- Les charges professionnelles déductibles :

La délimitation des frais nécessités par l'activité libérale n'est pas toujours facile en raison de la diversité des activités. En effet, on peut distinguer : les frais de personnel, les impôts et taxes, les services extérieurs et frais divers de gestion, les frais de transport et de déplacement, les charges financières, les dépenses de formation d'études et de recherche, les cotisations syndicales et professionnelles, etc.[3]

1. Les frais de personnel :

Le personnel salarié des professionnels libéraux est essentiellement constitué par du personnel de secrétariat. Cependant, certains professionnels exerçant une activité plus technique, comme les experts-comptables, les avocats, les médecins radiologues, ont recours également à du personnel spécialisé. La rémunération de ce personnel constitue selon l'article11 du code de l'IRPP et de l'IS une charge déductible. Elle comprend : les salaires, les appointements, les avantages en nature fournis au personnel et toutes les charges sociales.

2. Les impôts et taxes :

Les impôts et taxes nécessaires à l'exercice de la profession, à l'exclusion de l'impôt

sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles au cours de l'exercice de leur engagement.

---

[1] *Ibid p34*

[2] *Romain DESVIGNES, Fiscalité des professions et activités libérales, 3éd Editions LIAISONS 1998 Paris p35*

[3] *Ibid p33*

A titre d'exemple, on peut citer la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel, la contribution au fond de promotion des logements sociaux, la taxe de circulation et les droits de timbre.

3. Les services extérieurs et frais de gestion :

Cette catégorie englobe plusieurs types de dépenses :

- **Loyers et charges locatives :** les loyers et les charges locatives ainsi que les dépenses d'entretien et de réparation des locaux professionnels constituent des charges déductibles au titre l'exercice de leur engagement.
- **Les frais de bureau :** il s'agit des achats de fournitures de bureau, des frais postaux, des frais de téléphone, des factures d'électricité et d'eau.
- **Les honoraires et les commissions :** Sont déductibles les commissions ou les ristournes versées à des tiers en rémunération des prestations qu'ils ont rendu à l'exploitant, dans le cadre de l'exercice de son activité. Mais, cette déduction est assortie de la condition de leur inscription sur la déclaration dite de l'employeur et de leur soumission à une retenue à la source.
- **Les primes d'assurances :** ces primes concernent la couverture des risques inhérents à la profession tel que les risques civils et les risques courus par les divers éléments de l'actif professionnel.
- **Les frais de repas, de réception :** ces frais sont déductibles dans la limite de 1 % du chiffre d'affaires brut avec un plafond de 20 000 dinars par exercice.

4. Les frais de transport et de déplacement :

Les frais de transport et de déplacement sont déductibles lorsqu'ils sont nécessités par l'exercice de la profession. La déduction est admise indépendamment du moyen de transport utilisé ou qu'il y ait ou non remboursement de frais. Par contre, les frais engagés par le professionnel pour se rendre à l'université pour donner des cours ne sont pas déductibles et dans ce cas une ventilation de ces frais est exigée sauf si le revenu obtenu de l'enseignement est rattaché à l'exploitation.

5. Les charges financières :

Elles sont constituées par les intérêts payés à des organismes financiers pour rémunérer des emprunts contractés ou à des tiers pour l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des éléments d'actifs affectés au patrimoine professionnel par le biais d'un crédit mais dans le cas où ces biens sont utilisés aussi à titre personnel, il faut toujours procéder à une ventilation. Il en est de même pour les agios de découverts bancaires dès lors que ces découverts trouvent leur origine dans les conditions normales d'exploitation.

Enfin, il est à noter que les intérêts servis à l'exploitant ou aux associés des sociétés de personnes, ou des associations en participation à raison des sommes versées par eux dans la caisse de l'entreprise en sus de leurs apports en capital ne peuvent être admis en déduction.

6. Les dépenses de formation, d'études et de recherche :

Les professionnels libéraux sont tenus, pour maintenir leur niveau de compétence, à une éducation permanente. Cette formation continue peut prendre la forme de stages, de participation aux séminaires ou congrès regroupant plusieurs confrères d'une même spécialité.

Les dépenses envisagées à cet effet ne sont déductibles que lorsqu'il est établi qu'elles ont un lien direct avec l'exercice de la profession et qu'elles peuvent générer des avantages économiques futurs.

Selon Monsieur Martin VAN BEIRS, « Il doit exister un lien causal avec l'activité professionnelle, ce qui a fait dire à certains qu'il faut un lien nécessaire entre la dépense et l'activité professionnelle. Pratiquement, cela signifie que si l'activité n'avait pas été exercée, la dépense n'aurait pas été supportée »[1]

Ces dépenses, qui doivent être justifiées, comprennent les frais d'inscription, les frais de déplacement et d'hébergement et les frais d'invitation à l'exclusion de toutes dépenses à caractère personnel tel que les frais acquittés dans un but touristique.

En outre, les frais de documentation et d'achat d'ouvrages, de cassettes audio ou vidéo et les abonnements à des revues professionnelles sont déductibles au cours de l'exercice de leur acquisition.

---

[1] *Martin VAN BEIRS, publié dans lettre d'information juridique – Septembre 2001, extrait du site www.waw.be*

De même, les frais de recherche, ayant pour objet l'expérimentation de nouvelles méthodes et de nouveaux procédés liés à la profession, engagés par un professionnel sont imputés en charges.

7. Les cotisations syndicales et professionnelles :

Les professionnels, qui en raison de leurs activités, sont amenés à verser des cotisations aux ordres et syndicats professionnels peuvent les porter en déduction. Par contre, les cotisations versées dans l'intérêt personnel du professionnel ne sont pas déductibles.

Section 4 : Notion de patrimoine professionnel :

En matière fiscale, la notion de patrimoine professionnel est souvent définie par opposition à celle du patrimoine privé. Elle recouvre, d'une manière générale, l'ensemble des éléments d'actifs qui sont affectés par nature ou sur décision du professionnel à l'exercice de la profession, à l'exclusion des biens qui ne sont jamais utilisés dans le cadre de l'activité libérale.

Cette définition du patrimoine professionnel concerne exclusivement les professionnels exerçant individuellement ou dans le cadre d'un cabinet de groupe pour les biens nécessaires à l'activité libérale.[1]

1- Composition :

Ce patrimoine est composé des biens qui sont affectés par nature au patrimoine professionnel et des biens qui peuvent avoir une utilisation mixte mais qui sont affectés sur décision de gestion.

1. Biens affectés par nature au patrimoine professionnel :

Une immobilisation est considérée comme affectée par nature au patrimoine professionnel lorsqu'elle n'est utilisée que dans le cadre de l'exercice de l'activité libérale et, en aucun cas, pour autre usage.[2]

Parmi ces biens, on cite :

-les matériels et outillages spécifiques (tel que le matériel de dessin d'un architecte, le matériel de radiologie, le matériel informatique et les logiciels spécifiques à la profession, etc.) ;

-les installations et biens d'équipement servant spécifiquement à l'exercice de l'activité (exemples : installations électriques particulières pour l'emploi d'appareils de grande puissance, standards téléphoniques, réseaux informatiques et de communication, etc.)

-les parts des sociétés d'exercice telles que les sociétés civiles professionnelles ou les sociétés de fait lorsque le contribuable y exerce son activité professionnelle ;

-les véhicules spécialement agencés pour l'enseignement de la conduite automobile.

2. Biens affectés sur décision de gestion au patrimoine professionnel :

Ce sont les éléments d'actifs qui peuvent avoir un usage professionnel et privé pour lesquels le professionnel jouit dans ce cas de la liberté de leur affectation.

Cette catégorie englobe notamment [3]:

-les locaux d'exercice, qu'ils soient nus ou aménagés, à usage mixte ou exclusivement professionnel ;

-certains équipements mobiliers tel que les objets de décoration, les statuaires et les œuvres d'art précieux ;

-les véhicules (sauf si le véhicule est aménagé pour un usage professionnel exclusif).

La décision d'affectation revient à l'initiative du professionnel et se manifeste par l'inscription de la valeur de l'immobilisation au bilan. Toutefois, cette décision est irrévocable dans la mesure où la sortie d'un actif de ce patrimoine génère des conséquences sur le plan fiscal surtout en matière de plus-values et des charges déductibles afférentes au bien retiré.

2- Amortissement :

Aux termes de l'article 12 point 2 du code de l'IRPP et de l'IS : « l'amortissement doit porter sur les biens immobilisés, propriété de l'entreprise et soumis à dépréciation ; il se calcule à partir de la date d'acquisition ou de mise en service, si elle intervient ultérieurement, sur la base de leur prix de revient, d'acquisition ou de fabrication ».

---

[1] *Romain DESVIGNES, Fiscalité des professions et activités libérales, 3éd Editions LIAISONS 1998Paris p121*

[2] *Ibid p 122*

[3] *Romain DESVIGNES, Fiscalité des professions et activités libérales, 3éd Editions LIAISONS 1998 Paris p123*

En conséquence, parmi les conditions de déductibilité des amortissements, on distingue:

1. les immobilisations doivent appartenir au professionnel :

Seules les immobilisations dont le professionnel est propriétaire peuvent être amorties. Sont donc exclus : les biens mobiliers et immobiliers dont le professionnel a la jouissance en qualité d'usufruitier ou de locataire[1]. Toutefois, pour les biens loués, les loyers payés sont déduits en tant que charges.

2. les immobilisations doivent subir une dépréciation :

Seules les immobilisations qui subissent une dépréciation peuvent être amorties, elles sont constituées par le local, le matériel, le mobilier et les véhicules professionnels. Par contre, les éléments d'actifs qui, ne subissent de dépréciation mais le plus souvent prennent une valeur avec le temps tel que la clientèle, le droit au bail, les terrains et les œuvres d'art ne sont, en aucun cas, amortissables.[2]

3. l'amortissement est calculé sur le coût de revient, d'acquisition ou de fabrication :

La base d'amortissement est constituée par le coût de revient pour les biens acquis à titre onéreux, par le coût de revient pour les biens fabriqués au sein de l'entreprise et par la valeur vénale pour les biens acquis à titre gratuit.

3- Optimisation fiscale liée à la règle d'affectation :

Dans la mesure où le professionnel dispose d'une certaine liberté en ce qui concerne l'affectation de certains biens surtout pour ceux à usage mixte, il doit apprécier les conséquences de sa décision sur le plan fiscal. A ce niveau, on distingue deux alternatives[3] :

-la conservation dans le patrimoine privé a pour conséquence l'exonération des plus-values professionnelles en cas de cession surtout pour les biens meubles, mais elle prive le professionnel de la possibilité de déduire les frais et les amortissements qui s'y rapportent.

-l'inscription à l'actif entraîne l'imposition des plus-values en cas de cession mais elle permet au professionnel d'atténuer son imposition grâce à la déduction des charges de propriété et des amortissements. Mais, cette stratégie n'est pas bénéfique pour les activités bénéficiaires de certaines exonérations du fait que l'exonération ne concerne que les bénéfices provenant de l'exploitation tel est le cas pour l'exportation, les activités de soutien, les entreprises établies dans les zones de développement régional, alors que les plus-values de cession sont imposables au taux normal.

En tout cas, l'intérêt du choix d'affectation varie selon la nature des biens.[4]

- **Matériels et mobiliers :** Il s'agit d'équipements à usage mixte comme les matériels de bureau ou les matériels informatiques, ou audiovisuels. Généralement, ces biens perdent leur valeur marchande avec le temps du fait de l'obsolescence rapide. Leur cession n'engendre donc pas de plus-value importante, il est donc préférable d'inscrire ces biens à l'actif professionnel afin de déduire les frais et les amortissements à hauteur de l'utilisation professionnelle.
- **Voitures :** L'inscription des voitures au patrimoine professionnel est souvent un choix du fait que cela permet la déduction des frais relatifs au véhicule. Ces charges (carburants, vignette, entretien et réparation…) sont généralement importantes et leur déduction procure un gain d'impôt non négligeable.
- **Parts sociales et actions :** Le professionnel a la liberté de choisir entre affecter ou non les actions et parts sociales détenues au patrimoine professionnel. L'intérêt de l'affectation réside essentiellement dans la possibilité de déduire les frais d'acquisition de ces parts et les moins-values subies. Toutefois, l'inscription de ces parts au bilan rend la plus-value de cession imposable. Pour ce qui est des dividendes, ils restent neutres puisqu'ils ne sont pas soumis à l'impôt que les titres soient affectés ou non.
- **Local professionnel :** L'inscription du local professionnel au bilan présente souvent un intérêt dans le cas où ce local est acquis avec le recours à un emprunt spécifique du fait que cela permet la déduction des charges financières. Il en est de même dans le cas où l'affectation permet de récupérer la TVA. De plus, elle permet aussi la déduction des amortissements puisque le professionnel n'a pas droit de déduire des loyers relatifs à son local affecté au patrimoine privé.

---

[1] *Ibid p131à 132*
[2] *Ibid p 132*
[3] *Romain DESVIGNES, Fiscalité des professions et activités libérales, 3éd Editions LIAISONS 1998 Paris page 175*
[4] *Ibid p 176*

Le même raisonnement d'optimisation peut être mené pour tous les biens qui ne sont pas affectés par nature au patrimoine professionnel.

Section 5 : Cas des travaux s'étalant sur plus d'un exercice :

Les prestations offertes par certains professionnels peuvent avoir un caractère particulier et dont l'achèvement nécessite une période longue ou des travaux, qui par nature, doivent être effectuées sur plus d'un exercice tel est le cas des travaux de tenue et d'assistance comptables, d'audit et les travaux de suivi faits par les architectes et les bureaux d'études. Dans de telles situations, la détermination des revenus déjà générés avant la clôture de l'exercice peut s'avérer difficile dans plusieurs cas du fait que l'activité libérale est par nature basée sur l'effort personnel du professionnel et le degré d'avancement des travaux ne peut être mesuré de façon fiable.

De plus, en pratique, dans certains cas, le professionnel exige des avances sur travaux non encore effectués, ces revenus facturés d'avance ne deviennent imposables à l'IR ou à l'IS qu'après la réalisation du service.

Par conséquent, le professionnel doit être capable de mesurer d'une façon fiable les revenus des services réalisés et de le justifier en cas de contrôle.

Chapitre 2 : Le régime du forfait d'assiette :

Section 1 : Définition :

Le forfait d'assiette est un forfait particulier puisqu'il ne s'agit pas d'un impôt forfaitaire mais plutôt d'une détermination forfaitaire du bénéfice imposable. Ce régime est resté optionnel année par année jusqu'au 31/12/2001. Avant cette date, le contribuable avait le choix d'opter, à l'occasion du dépôt de sa déclaration de revenu, à l'imposition selon le mode forfaitaire lorsqu'elle lui permet une imposition plus allégée. Toutefois, la loi de finances du 28 décembre 2001 portant gestion de l'année 2002 a révisé les procédures de ce régime en disposant que l'imposition au titre d'un exercice donné à l'impôt sur le revenu selon le régime réel rend ledit régime définitif et ne peut faire l'objet de renonciation.

De plus, ce régime ne connaît aucune possibilité de déficit et permet la déduction des charges supportées de façon forfaitaire.

En pratique, le régime forfaitaire est prépondérant. La majorité des contribuables (environ 80%) s'abstiennent de tenir une comptabilité et optent pour ce régime qui les dispense de justifier les dépenses.

L'administration fiscale adopte pour le cas des avocats ayant opté pour ce régime d'imposition une méthode d'évaluation forfaitaire pour la détermination du revenu imposable. En effet, selon cette doctrine, en l'absence de comptabilité, et dans le cas où la personne détient un registre, sur lequel elle inscrit avec précision les affaires traitées, l'imposition sera déterminée sur la base du nombre d'affaires inscrites sur ce registre et éventuellement enrichi et réajusté par le nombre d'affaires recoupées par le service.[1]

Ensuite, il sera appliqué au nombre d'affaires arrêté le tarif des honoraires suivants :

Degré de juridiction	Barème des honoraires par affaires en Dinars
- Justice cantonale	100
- 1ère instance	120
- cour d'appel	200
- cour de cassation	250

Section 2 : Notion de recettes professionnelles :

Les recettes professionnelles imposables sont constituées par toutes les rémunérations perçues en contrepartie des prestations de services rendues à la clientèle dans le cadre de l'exercice de la profession libérale. A ce niveau, on distingue: les honoraires, les honoraires rétrocédés et les débours.

Par contre, les simples libéralités, les dons et cadeaux (offerts par un client en sus des honoraires pour marquer sa gratitude au professionnel par exemple) ne sont pas imposables.[2]

[1] *D'après la note de service n°3177 du 24 avril 1999*

[2] *Romain DESVIGNES, Fiscalité des professions et activités libérales, 3éd Editions LIAISONS 1998 Paris p17*

1- Les honoraires :

Les honoraires représentent les rétributions des personnes exerçant une profession libérale, quel que soit le mode de perception. En effet, la rémunération d'un professionnel par la remise d'un bien en nature est imposable de plein droit. C'est le cas par exemple d'un architecte qui a été réglé par une société immobilière par la remise d'un appartement.

2- Les honoraires rétrocédés :

Constituent des rétrocessions de recettes ou d'honoraires, les sommes versées conformément aux usages par un membre d'une profession libérale dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une profession libérale complémentaire à la sienne.[1]

Tel est le cas d'un expert-comptable qui verse des sommes à ses confrères non salariés. Toutefois, le fait de verser des honoraires à des membres des professions libérales entièrement différentes de la sienne ne constitue pas des honoraires rétrocédés.

En conséquence, les honoraires rétrocédés ne constituent pas des recettes imposables pour la personne qui les verse mais sont plutôt imposables entre les mains des bénéficiaires.

3- Les débours :

Les débours correspondent à des sommes dues par le client, mais qui sont pris en charge par le professionnel. Pour déterminer si une dépense constitue ou non un débours, il convient de rechercher qui est le débiteur réel en cas de non-paiement ; si c'est le client, il s'agira bien d'un débours. A titre d'exemple, constituent des débours les droits d'enregistrement payés par un notaire pour le compte d'un client, dans le cadre d'une transaction immobilière.[2]

Ainsi, les avances sur débours versées par les clients n'ont pas un caractère imposable et doivent être isolées en comptabilité des recettes proprement dites par l'inscription sur des comptes spécifiques.

Section 3 : Détermination du bénéfice forfaitaire :

Le bénéfice net des professionnels libéraux qui optent pour le régime forfaitaire est égal à 70% des recettes brutes réalisées. On entend par recettes brutes réalisées toutes les sommes encaissées au cours de l'année d'imposition, toutes taxes comprises, indépendamment de leur caractère (honoraires, commissions, avances sur honoraires). Pour les sommes qui sont soumises à une retenue à la source, la base à retenir pour le calcul de la base imposable est celle avant toute retenue.

Toutefois, les rétrocessions d'honoraires, les débours et les dépôts de fonds reçus des clients restent exclus des recettes imposables.

Chapitre 3 : Incidence fiscale du cumul d'activités en matière d'impôts directs :

Sous réserve des dispositions spécifiques à certains métiers, il peut arriver qu'un professionnel exerce concurremment une activité libérale et une activité commerciale ou salariale.

Section 1 : Cumul avec une activité commerciale :

Il peut arriver qu'un professionnel libéral exerce à côté de son activité libérale une activité commerciale. Dans ce cas, son imposition diffère selon que les activités exercées sont dépendantes ou divisibles.

1- Cas des activités dépendantes :

Deux activités sont réputées dépendantes lorsqu'elles sont complémentaires et dans ce cas les revenus tirés de la deuxième activité sont qualifiés d'accessoires. Sur le plan fiscal, on doit distinguer si l'activité commerciale est prépondérante et inversement.[3]

---

[1] *Hajer GARBAA, l'imposition des revenus des professions libérales, mémoire de DEA 1996/1997*

[2] *Romain DESVIGNES, Fiscalité des professions et activités libérales, 3éd Editions LIAISONS 1998 Paris p17*

[3] *Habib AYADI, Droit fiscal : l'impôt sur le revenu et impôts sur les sociétés, éd CERP Tunis 1996*

A- l’activité libérale est prépondérante :

Dans ce cas, l’activité commerciale ne constitue qu’un prolongement de l’activité principale qui est l’activité libérale et les revenus commerciaux sont imposables dans la catégorie des B.N.C. Il s’agit notamment d’un médecin-dentiste qui vend des appareils de prothèse à ses clients exclusivement.

B- l’activité commerciale est prépondérante :

Si l’activité non commerciale n’est que l’accessoire de l’activité commerciale, l’ensemble des revenus est imposé au titre de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et passible dans ce cas obligatoirement du régime réel. C’est le cas notamment d’une entreprise de commerce de logiciels informatiques qui, à la demande de ses clients, donne des cours de formation sur ces logiciels. Il en est de même pour une entreprise dont l’activité principale est le câblage électrique mais qui effectue sur demande de ses clients des études en électricité

2 - Cas des activités divisibles :

Deux activités sont divisibles lorsqu’elles peuvent être exercées séparément. Dans ce cas, le professionnel sera tenu au paiement de l’impôt au titre de la catégorie des bénéfices non commerciaux pour l’activité libérale et au titre de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour l’activité commerciale ce qui entraîne une dualité d’imposition.

Section 2 : Cumul avec une activité salariale :

Il n’est pas rare aujourd’hui qu’un professionnel libéral exerce, à côté de son activité libérale, une activité salariale et ce sous réserve des dispositions relatives à certaines professions. En effet, la loi n° 88-108 du 18 Août 1988 réglementant la profession d’experts-comptables autorise aux membres de l’ordre de dispenser un enseignement se rattachant à l’exercice de la profession. De plus, certains médecins relevant du ministère de la santé publique peuvent exercer une activité complémentaire de médecine.

Mais, le problème qui se pose à ce niveau c’est comment qualifier ces revenus ?

L’article 53.II bis du code de l’IRPP et de l’IS dispose que les rémunérations payées aux salariés en contrepartie d’un travail occasionnel ou accidentel en dehors de l’activité principale, sont soumises à une retenue à la source de 15% de leur montant total.

Ce régime s’applique aux rémunérations versées aux contribuables exerçant une activité libérale à titre principal mais qui effectuent d’autres services à titre occasionnel. C’est le cas notamment d’un expert-comptable qui donne des cours à l’université ou anime des séminaires de formation professionnelle.

Sous-titre III : Obligations comptables et fiscales en matière d’IRPP et d’IS :

Les professionnels libéraux sont tenus de certaines obligations aussi bien comptables que fiscales. De plus, les honoraires sont passibles de la retenue à la source.

Section 1 : Les obligations comptables :

Selon l’article 62 du code de l’IRPP et de l’IS, les personnes physiques exerçant une profession libérale et qui, ayant choisi d’être soumis à l’impôt sur le revenu selon le régime réel, ainsi que les personnes morales doivent tenir une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises et tenir les journaux prescrits par la loi.

Enfin, il est à noter que dans tous les cas les contribuables doivent conserver les pièces justificatives.

Section 2 : Les obligations fiscales :

On distingue des obligations à deux niveaux : les obligations liées à la retenue à la source et les obligations déclaratives.

1- Obligations en matière de retenue à la source :

Les personnes morales ainsi que les personnes physiques soumises à l’impôt selon le régime réel doivent procéder à une retenue à la source sur les sommes versées par eux.

Cependant, les personnes physiques ayant opté pour le régime forfaitaire doivent effectuer la retenue à la source sur les traitements et salaires versés.

Une attestation de retenue à la source est délivrée à l'occasion de chaque paiement sauf pour les traitements et salaires ce certificat est annuel.

2- Obligations déclaratives :

Les contribuables exerçant une profession libérale sont tenues en matière d'IRPP et d'IS au dépôt d'une déclaration d'existence avant de commencer l'exercice de leur activité et d'autres déclarations au cours de l'exercice courant de l'activité.

A- La déclaration d'existence :

Selon l'article 56 du code de l'IRPP et de l'IS, toute personne qui s'adonne à l'exercice d'une profession libérale est tenue, avant d'entamer son activité, de déposer au bureau de contrôle des impôts du lieu de son imposition une déclaration d'existence.

B- Les autres déclarations :

Il s'agit notamment de la déclaration annuelle des revenus et des déclarations pour le paiement des acomptes provisionnels. En effet, les personnes physiques exerçant une profession libérale doivent souscrire une déclaration annuelle des revenus avant le 25 mai et payer trois acomptes provisionnels chacun pour un montant de 30% de l'IR de l'année précédente et ceci respectivement avant le 25 juin, le 25 septembre et le 25 décembre de chaque année.

De même, les personnes morales doivent déposer avant le 25 mars de chaque année leurs déclarations d'impôt sur les sociétés et pour ce qui est des acomptes provisionnels dans les mêmes délais que ceux applicables aux personnes physiques.

Enfin, pour ce qui est des sociétés de personnes, elles sont tenues de déposer une déclaration et doivent payer à cette occasion une avance au taux de 25% sur la base du bénéfice dégagé. Les membres de ces sociétés sont soumis à l'impôt en leur nom et bénéficient de la déduction de leur part dans l'avance versée par la société. De plus, ils sont exonérés du paiement des acomptes provisionnels.

Section 3 : Les retenues à la source subies :

On distingue les retenues à la source imputables sur l'impôt sur les revenus des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés et la retenue à la source de 50% de la TVA sur les marchés publics.

Sous-section 1 : Les retenues à la source imputables sur l'IRPP et l'IS :

En matière de retenue à la source, la distinction entre honoraires et revenus de professions non commerciales est très importante puisqu'elle permet de préciser les taux de retenue à la source applicables. En effet, les honoraires constituent seulement les rémunérations des professions libérales.

1- Taux et assiette de la retenue à la source :

Les honoraires payés par l'Etat, les collectivités publiques locales, les personnes morales ainsi que les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel sont passibles, selon l'article 52.I nouveau du code de l'IRPP et de l'IS, à une retenue à la source au taux de 5% sur le montant brut à l'exclusion des débours.

Ce taux de retenue est ramené à 2,5% au titre des honoraires servis aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, aux sociétés et groupements et aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu des personnes physiques selon le régime réel.

2- Les honoraires non soumis à retenue à la source :

Les honoraires facturés par les entreprises de services totalement exportatrices régies par le code d'incitations aux investissements aux :

- Sociétés totalement exportatrices,
- Entreprises établies dans les parcs d'activités économiques,
- Organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non-résidents,

ne sont pas soumis à la retenue à la source sur les honoraires en raison de l'exonération totale de l'entreprise bénéficiaire et ce pendant les dix premières années d'activité de l'entreprise bénéficiaire.

Les prestations que les sociétés totalement exportatrices pourraient être autorisées à rendre aux entreprises n'ayant pas le statut totalement exportateur sont soumises à une retenue à la source au taux de 2,5% du montant de la prestation facturée.[1]

Sous-section 2 : La retenue à la source de 50% de la TVA sur les marchés « publics » :

Aux termes de l'article 19 bis du code de la TVA, les services de l'Etat, des collectivités locales, des entreprises et établissements publics sont tenus d'effectuer une retenue au taux de 50% sur le montant de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux montants payés au titre des marchés conclus avec les tiers.

Par conséquent, les rémunérations versées aux professionnels libéraux qui rendent des services à ces organismes dans le cadre d'un marché tel est le cas notamment d'un expert-comptable qui procède à l'assistance juridique et comptable à une entreprise publique sont passibles d'une retenue au taux de 50% sur le montant de la taxe sur la valeur ajoutée facturée.

---

[1] *Abderraouf YAICH, Les retenues à la source, cours polycopié page 39*

Titre II :

Les impôts indirects et autres taxes parafiscales

En plus des impôts directs déjà étudiés dans le titre précédent, le système fiscal tunisien comprend d'autres impôts indirects et des impositions parafiscales.

Pour cela, nous étudierons :

- Sous-titre I : La taxe sur la valeur ajoutée.
- Sous-titre II : La taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL).
- Sous-titre III : La contribution au fond de promotion des logements sociaux (FOPROLOS).
- Sous-titre IV : La taxe de formation professionnelle (TFP).
- Sous-titre V : L'incidence du cumul d'activités sur l'imposition à la TFP.

Sous-titre I : La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

L'étude de la taxe sur la valeur ajoutée nécessite d'abord la détermination de son champ d'application, ensuite les mécanismes de collecte et de déduction de la TVA et enfin les obligations des contribuables en matière de TVA.

Chapitre 1 : Champ d'application de la TVA :

On distingue entre : les opérations imposables, les opérations exonérées et les assujettis.

Section 1 : Les opérations imposables :

L'article premier alinéa 1 du code de la TVA dispose : « sont soumises à la TVA, quels qu'en soient les buts ou les résultats, les affaires faites en Tunisie au sens de l'article 3 ci-dessous et revêtant le caractère industriel, artisanal ou relevant d'une profession libérale, ainsi que les opérations commerciales autres que les ventes.

Cette taxe s'applique quels que soient :

- le statut juridique des personnes qui interviennent pour la réalisation des opérations imposables ou leur situation au regard de tous autres impôts ;

- la forme ou la nature de leur intervention et le caractère habituel ou occasionnel de celle-ci. »

Ainsi, les prestations servies par les professionnels libéraux se trouvent imposables par nature. Cependant, l'exclusion des professions artistiques et littéraires des professions libérales a pour conséquence de les considérer hors du champ d'application de la TVA. Il en découle que les artistes, les écrivains, les hommes de lettres ne sont pas passibles de cette taxe.

De plus, cet article précise que l'imposition à la TVA est réservée aux affaires faites en Tunisie. En effet, selon l'article 3 du code de la TVA : « une affaire est réputée faite en Tunisie :

- S'il s'agit d'une vente, lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en Tunisie ;
- S'il s'agit de toute autre opération, lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loués sont utilisés ou exploités en Tunisie. »

Par conséquent, les services rendus ou utilisés en Tunisie sont imposables à la TVA quel que soit le statut des intervenants résidents ou non-résidents.

Dans une prise de position datée du 7 septembre 1998 qui traite du régime fiscal applicable à un bureau d'études français à propos d'un contrat conclu avec une banque tunisienne pour la réalisation des études d'harmonisation des agences de ladite banque, l'administration précise que les études élaborées par la société française sont soumises à la TVA au taux de 10% et les opérations d'assistance et de suivi sont soumises au taux de 18%.

Dans une autre prise de position (282) datée du 24 février 1998, la DGELF précise que les honoraires d'arbitrage, relatif à un litige entre une entreprise tunisienne et une entreprise française, versés au collège arbitral en France sont soumis à la TVA au taux de 10% en raison du fait que l'arbitrage était utilisé en Tunisie.

En revanche, certains autres services sont expressément exonérés de la TVA.

Section 2 : Les opérations exonérées :

Certaines prestations libérales bénéficient de l'exonération de la TVA, il s'agit notamment des exonérations prévues par le tableau A du code de la TVA et des exonérations à l'export**.**

1- Les exonérations du tableau A du code de la TVA :

Le point 9 du tableau A annexé au code de la TVA exonère les établissements d'enseignement primaire, secondaire, supérieur, technique et professionnel ainsi que les établissements de garderie ainsi que les services de formation en matière informatique rendus par les entreprises spécialisées agrées conformément à la réglementation en vigueur. Il s'agit d'une exonération accordée pour des motifs d'ordre social.

Il en découle que le bénéfice de cette exonération concerne exclusivement les activités indiquées ci-dessus. De plus, l'obtention d'un agrément au préalable s'avère une condition nécessaire. Dans une prise de position (154) du 14 février 2000, la DGELF a considéré qu'un club d'animation pur enfants en informatique peut être exonéré de la TVA s'il est autorisé, en tant qu'entreprise de formation spécialisée, par le ministère de la formation professionnelle et de l'emploi.

Par conséquent, les professeurs qui donnent des cours d'études privés ne bénéficient pas de cette exonération et leurs prestations restent soumises à la TVA. De même, les entreprises de

formation professionnelle autres que celles spécialisées en matière informatique ne sont pas exonérées de la TVA. La doctrine administrative, BODI N° 2000/11, précise que « seules bénéficient de l'exonération de la TVA les actions de formation assurées par les entreprises dont l'activité se limite exclusivement à la formation en matière informatique et que l'exonération ne bénéficie pas aux bureaux de formation pluridisciplinaires ».

Toutefois, les entreprises bénéficiaires de ces exonérations subissent la TVA au titre de leurs achats.

Dans une prise de position de la DGELF DU 29 avril 1998 traitant du régime fiscal des jardins d'enfants, l'administration précise : « En application du numéro 9 du tableau A annexé au code de la TVA, bénéficient de l'exonération de ladite taxe les établissements de garderie. Il en découle que le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises de garderie et constitué par les sommes payées par les parents des enfants inscrits dans ces institutions est exonéré de TVA.

En revanche, les achats de ces institutions demeurent soumis à la TVA aux taux adéquats ».

Sont aussi exonérés de la TVA, les opérations visées au point 19-a du tableau A du code de la TVA. Ces opérations couvrent l'importation, la composition, l'impression et la vente des livres, brochures et imprimés similaires à l'exclusion de ceux reliés en cuir naturel, artificiel ou reconstitués, des journaux et des publications périodiques.

2- L'exonération à l'export :

L'exonération à l'export est une conséquence directe du principe de territorialité. En effet, les ventes de services à l'export sont en dehors du champ d'application de la TVA tunisienne du fait qu'ils ne sont pas utilisés en Tunisie. La notion d'exportation de services sera étudiée dans la partie traitant des avantages accordés à l'exportation.

Section 3 : Les assujettis à la TVA :

Selon l'article 2 du code de la TVA, sont considérés comme assujettis obligatoires et sont, à ce titre soumis à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes physiques et morales qui réalisent des opérations visées à l'article premier dudit code. Par conséquent, les professionnels libéraux sont normalement assujettis de plein droit à la TVA. Cet assujettissement peut être total ou partiel.

1- Les assujettis totaux :

Un contribuable a le statut d'assujetti total lorsqu'il réalise exclusivement des opérations soumises à la TVA. En fait, tout professionnel qui effectue uniquement des prestations libérales, autres que celles exonérées, a le statut d'assujetti total et bénéficie par conséquent de la déduction de la totalité de la TVA supportée au titre de ses achats de biens, services et immobilisations.

2- Les assujettis partiels :

L'assujettissement d'un professionnel libéral à la TVA peut aussi être partiel et ceci en raison de l'exonération de certains secteurs d'activités ou du cumul d'autres activités non soumises à la TVA.

Il peut s'agir notamment d'un établissement d'enseignement supérieur, qui en plus de l'enseignement dispensé aux étudiants, donne des cours de formation professionnelle ou d'une société d'ingénierie informatique qui publie des livres.

Dans ce cas, les assujettis partiels doivent procéder à une démarcation absolue et logique entre les secteurs de l'activité exercée, de telle manière que la transparence recherchée par l'institution de la TVA soit réalisée. Ils peuvent par exemple tenir une comptabilité permettant de distinguer le chiffre d'affaires taxable et celui exonéré et ils doivent aussi être en mesure de répartir les approvisionnements afférents à chaque secteur d'activité.

Chapitre 2 : La Collecte de la TVA :

L'étude du régime de la collecte de la TVA nécessite au préalable la détermination de son fait générateur et de sa date d'exigibilité, ensuite l'assiette imposable et enfin les taux applicables.

Section 1 : Fait générateur et date d'exigibilité :

Le fait générateur est l'événement qui fait naître une créance au profit du fisc. La date d'exigibilité est la date à laquelle cette créance devient exigible.

L'article 5 du code de la TVA stipule que le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué, pour les prestations de services, par la réalisation du service ou par l'encaissement du prix ou des acomptes lorsqu'il intervient antérieurement à la réalisation du service.

Quant à la date d'exigibilité, elle se confond toujours avec le fait générateur pour les services autres que ceux relatifs à un marché conclu avec l'Etat, une collectivité locale, un établissement ou une entreprise publics. Toutefois, lorsque les services sont réalisés pour le compte de l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics, la date d'exigibilité est reportée à l'encaissement.

Pour les contribuables soumis selon le régime du forfait d'assiette, en matière de TVA, la TVA est exigible sur les services réalisés même non encore encaissés alors qu'en matière d'IRPP, les revenus sont déterminés sur la base des recettes encaissées. Il s'agit là d'une incohérence entre les deux codes. Par conséquent, sur le plan théorique les chiffres déclarés en matière de TVA peuvent être en disconcordance avec ceux de la déclaration annuelle des revenus.

Section 2 : Assiette imposable :

Selon l'article 6 du code de la TVA, le chiffre d'affaires imposable comprend le prix des travaux et services, tous frais, droits et taxes inclus, ainsi que la valeur des objets remis en paiement, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, des subventions d'exploitation et des prélèvements conjoncturels et de compensation.

1- Eléments compris dans la base d'imposition :

Font partie de l'assiette imposable :

- Les honoraires facturés par les professionnels libéraux à leurs clients y compris les honoraires rétrocédés et les remboursements de frais.
- Les frais de transport facturés par certains professionnels à leurs clients tels que les frais de déplacement.

2- Eléments exclus de l'assiette imposable :

1. Eléments exclus par l'article 6 du code de la TVA :

Il s'agit :

- de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même : en effet, cette taxe est exclue de l'assiette taxable. Elle se calcule sur le prix hors T.V.A. Lorsqu'il n'y a pas d'indication sur la facture ou dans le cas où il est convenu entre les parties que les honoraires s'entendent TVA comprise, le montant de cette dernière est liquidé de la façon suivante :
  (Honoraires * t) / (100+t). avec t : le taux de la taxe.
- des subventions d'exploitation et des prélèvements conjoncturels et de compensation.

2. Eléments exclus de l'assiette imposable du fait qu'ils ne constituent pas la contrepartie d'une affaire :

Ces éléments comprennent :

- Les frais de protêts, intérêts moratoires conventionnels ou judiciaires et indemnités de résiliation de contrat qui ne constituent pas la contrepartie d'une affaire mais la réparation d'un préjudice à la suite d'une carence d'un tiers.[1]

[1] *Abderraouf YAICH, Les taxes assises sur le chiffre d'affaire, Les éditions Raouf YAICH, 1999, p80*

- Les dons et cadeaux offerts par un client pour marquer sa gratitude au professionnel dans la mesure qu'ils sont facultatifs et ne représentent pas la contrepartie du service fourni.
- Les débours qui ne constituent pas des recettes passibles de la TVA du fait qu'ils sont engagés sur ordre et pour le compte du client et ce dans le cas où ces débours sont refacturés à l'identique et à condition qu'ils soient justifiés. Toutefois, toute majoration rend l'élément passible de la TVA.

3- Assiette taxable de l'activité d'hémodialyse :

L'administration fiscale (BODI N°1993/042) précise que l'activité d'hémodialyse relève du champ d'application de la TVA et qu'elle supporte, à ce titre, ladite taxe au taux de 6% et ce, conformément aux dispositions du tableau B annexé au code de la TVA.

Cependant eu égard au fait que :

- d'une part, les tarifs des séances d'hémodialyse sont fixés par l'arrêté des Ministres de l'Economie Nationale et de la Santé Publique du 26 Mai 1977 à 89 D la séance ;
- d'autre part, ce tarif comprend le prix de produits et articles à usage unique acquis en exonération de TVA au prix moyen de 29 Dinars et facturés à l'identique par les centres ou médecins hémodialyseurs à leurs clients ;

Il s'ensuit que la base imposable à la TVA sera déterminée compte non tenu du prix de ces fournitures (89 D – 29 D = 60 D) à la double condition que leur achat soit justifié par des factures et qu'elles soient facturées aux clients à l'identique.

Toutefois, et compte tenu du fait que cette base (60 D) est censée être TVA comprise en raison de la fixation du tarif de la séance d'hémodialyse, l'assiette taxable à la TVA sera déterminée ainsi :

60*100/106

De plus, les services ou opérations complémentaires ou rendus en annexe à l'acte technique d'hémodialyse et facturées en sus sont soumises à la TVA aux taux qui leur sont propres.

4- Assiette taxable des huissiers de justice :

Dans une prise de position (362) du 22 mars 2000, la DGELF a précisé que le chiffre d'affaires passible de la TVA des huissiers notaires comprend le prix de la prestation y compris tous les faits et taxes à l'exclusion de la TVA elle-même, les droits d'enregistrement et de timbre et les frais de poste relatifs à l'envoi de lettres recommandées dans le cadre des procédures légales.

Ainsi, se trouvent inclus dans la base d'imposition à la TVA notamment :

- les honoraires,
- les frais de copie,
- les frais de déplacement,

tels que définis par l'arrêté conjoint des ministres de la justice et de l'économie du 7 février 1991.[1]

Section 3 : Taux de la TVA :

Les prestations libérales sont soumises, selon l'activité, à la TVA aux taux de 6%, 10% ou 18%.

1- Le taux de 6% :

Sont soumis au taux réduit de 6% les services repris au tableau B annexé au code de la TVA. Il s'agit notamment :

1. des opérations effectuées par les personnes physiques ou morales au titre des professions énumérées ci-après :
   - les exploitants de laboratoires d'analyses ;
   - les infirmiers et les masseurs ;
   - les médecins, les médecins spécialistes, les dentistes, les sages femmes et les vétérinaires ;
   - les dessinateurs, les géomètres et les topographes au titre des services relatifs à l'immatriculation foncière des terres agricoles.
2. des activités d'hébergement, de la restauration et des services effectués dans le cadre de leur activité par les cliniques et polycliniques médicales.

[1] *Abderraouf YAICH, Les taxes assises sur le chiffre d'affaire, Les éditions Raouf YAICH, 1999, p80*

2- Le taux de 10% :

Ce taux s'applique:

1. Aux services rendus par :
   - les architectes et les ingénieurs-conseils ;
   - les dessinateurs, les géomètres et les topographes à l'exclusion des services relatifs à l'immatriculation foncière des terres agricoles,
   - les avocats, les notaires, les huissiers-notaires et les interprètes,
   - les conseils juridiques et les conseils fiscaux,
   - les entrepreneurs de tenue de comptabilité,
   - les experts quelle que soit leur spécialisation.

L'administration fiscale, BODI N°1988/389, considère que les moniteurs de la conduite automobile sont experts dans leur domaine et par conséquent sont soumis à la TVA au taux de 10% quelle que soit l'étendue de leur entreprise, qui peut comporter une seule ou plusieurs voitures d'enseignement.

2. Aux services réalisés en matière informatique. Il s'agit des prestations de services suivantes :
   - mise en place et fonctionnement du matériel informatique ;
   - développement et maintenance de matériel et de logiciels ;
   - entretien et réparation de machines informatiques ;
   - assistance technique en matière informatique ;
   - études, engineering et traitement des données ;
   - sous-traitance en matière informatique.[1]

   Toutefois, selon la doctrine administrative (prise de position n° 542 datée du 7 avril 2000), tout programme informatique vendu sur disque laser est soumis à la TVA au taux de 18%. [2]
3. Aux services Internet rendus par les fournisseurs de services Internet.
4. Aux services de formation et ce sous réserve des exonérations figurant au tableau A annexé au code de la TVA.

3- Le taux de 18% :

Sont soumis à la TVA au taux de 18% toutes les autres prestations qui peuvent être rendues par les professionnels libéraux et pour lesquels aucun autre taux n'a été prévu tel que l'assistance technique ou la supervision des travaux.

Chapitre 3 : La déduction de la TVA :

Aux termes de l'article 9.I du code de la TVA, la taxe sur la valeur ajoutée qui a effectivement grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux opérations taxables. Cependant, cette déduction doit être faite selon des modalités fixées par la loi et obéir à certaines règles spécifiques pour le cas des assujettis partiels.

Section 1 : Modalités de déduction :

1- Principe général :

L'article 9.I du code de la TVA dans son alinéa 2 stipule que les assujettis imputent globalement sur le montant de la taxe due en application des articles 1 et 2 ci-dessus, la taxe sur la valeur ajoutée ayant effectivement grevé leurs acquisitions locales de biens auprès d'autres assujettis, ou les livraisons à eux-mêmes de ces biens, les importations effectuées par eux-mêmes et les services nécessaires pour les besoins de l'exploitation.

Il en résulte que les professionnels libéraux assujettis à la TVA peuvent déduire la totalité de la TVA supportée lors de leurs acquisitions de biens et services nécessaires à leur activité au titre des opérations taxables. Toutefois, cette déduction est assorti de certaines conditions.

[1] *Abderraouf YAICH, Les taxes assises sur le chiffre d'affaire, Les éditions Raouf YAICH, 1999 p127*

[2] *bid*

2- Conditions de déductibilité de la TVA :

Ces conditions sont au nombre de quatre[1] :

A- Condition d'assujettissement des intervenants :

L'article 9 du code de la TVA précise que seuls les assujettis peuvent déduire la TVA supportée sur les biens et services acquis auprès d'assujettis. Donc, l'acquéreur et le vendeur doivent avoir tous les deux le statut d'assujetti. Cette condition d'assujettissement de l'acquéreur est bien remplie chez les professionnels libéraux. Toutefois, l'acquisition de biens auprès des non-assujettis ou des forfaitaires les prive du droit à déduction de la TVA.

B- Conditions de fond :

Le droit à déduction est subordonné au cumul des cinq conditions suivantes à savoir :

- L'élément supportant la taxe doit concourir à une opération taxable c'est-à-dire que la TVA supportée sur les acquisitions faites par les professionnels libéraux réalisant des activités exonérées de la TVA et utilisées exclusivement pour ces activités n'ouvre pas droit à déduction. C'est le cas notamment de la TVA supportée par les établissements d'enseignement agrées au titre de leurs acquisitions qui ne peut en aucun cas faire l'objet d'une déduction.
- L'élément ouvrant doit à déduction doit être nécessaire à l'exploitation ce qui exclut la TVA supportée sur les achats de biens personnels du professionnel ou sur les acquisitions non liées à l'exercice de la profession.
- L'élément ouvrant droit à déduction doit être acquis par l'entreprise. Toutefois, pour certains biens, bien que l'entreprise ne dispose que d'un droit de jouissance la TVA est récupérable tel que l'aménagement d'un local pris en location.
- L'élément ne doit pas être exclu du droit à déduction par la loi comme les voitures de tourisme. Toutefois, pour les moniteurs d'auto-école les voitures aménagées pour l'exercice de la profession peuvent ouvrir droit à déduction dans la mesure où elles constituent l'objet de l'exploitation.
- L'inscription en comptabilité des biens soumis à amortissement pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction à laquelle ils ont donné lieu. Par conséquent, les professionnels libéraux ayant choisi l'imposition selon le régime du forfait d'assiette ne peuvent bénéficier de la déduction de la TVA subie sur les immobilisations amortissables.

C- Conditions de forme :

Ces conditions sont édictées par le point 2 de l'article 9.I du code de la TVA. En effet, les assujettis doivent justifier le paiement de la TVA en :

- Disposant des factures d'achat pour leurs achats locaux de biens et services ou les certificats de retenue à la source de la taxe sur la valeur ajoutée.
- Disposant des attestations de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée auprès des recettes douanières pour leurs importations.

D- Conditions de temps :

En principe, la TVA devient déductible dès lors que son fait générateur s'est produit chez le vendeur. Généralement, la TVA est déductible au titre du mois même au cours duquel a pris naissance le droit à déduction. Cependant, dans le cas où la taxe due au titre d'un mois ne permet pas l'imputation totale de la taxe déductible, le reliquat de la taxe est reporté sur les mois qui suivent.

Section 2 : Règles de déduction propres aux assujettis partiels :

Les professionnels libéraux partiellement assujettis à la TVA ne peuvent déduire la totalité de la TVA grevant leurs acquisitions de biens et de services. Par conséquent, ils sont tenus d'appliquer la règle de l'affectation. Cette règle consiste à diviser l'activité en différents secteurs distincts et de distinguer les approvisionnements liés à chaque secteur pour déterminer le sort de la TVA subie sur chaque acquisition.

---

[1] *Abderraouf YAICH, Les taxes assises sur le chiffre d'affaire, Les éditions Raouf YAICH, 1999 p 220*

Ainsi, la TVA supportée sur les achats destinés exclusivement au secteur taxable est totalement récupérable. Par contre, celle relative aux approvisionnements destinés au secteur exonéré ou hors du champ n'est pas déductible.

Pour les achats destinés au secteur commun, l'article 9.II stipule que le montant de la taxe dont la déduction est susceptible d'être opérée est calculé selon un pourcentage résultant du rapport entre les éléments ci-après réalisés durant l'exercice précédent :

- D'une part, les recettes taxables majorées des ventes à l'exportation ou des ventes en suspension y compris la TVA due ou celle dont le paiement n'est pas exigé. Les recettes à prendre en considération sont celles devenues exigibles.
- D'autre part, les sommes visées à l'alinéa ci-dessus augmentées des recettes provenant d'affaires exonérées ou situées hors du champ d'application de la TVA.

Cette déduction est définitive pour les biens autres que les immobilisations amortissables alors qu'elle peut faire l'objet d'une révision pour ces dernières. En effet, les assujettis partiels doivent déterminer à la fin de chaque année civile le prorata relatif à cette année et doivent procéder à une régularisation de la TVA initialement déduite sur ces biens si le prorata dégagé varie de plus de 5% en plus ou en moins par rapport à celui de l'année dernière. Cette régularisation est opérée au mois de janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la déduction initiale est opérée.

Chapitre 4 : Les obligations des contribuables en matière de TVA :

Les assujettis à la TVA sont tenus d'observer un certain nombre d'obligations. Il s'agit notamment de l'obligation d'identification, des obligations déclaratives, des obligations liées aux factures et enfin des obligations comptables.

Section 1 : Obligation d'identification :

Cette obligation diffère selon que la personne est domiciliée ou non en Tunisie.

1- Cas des entreprises domiciliées ou établies en Tunisie :

Toute personne physique ou morale résidente ou disposant d'un établissement stable en Tunisie exerçant une activité passible de la taxe sur la valeur ajoutée doit souscrire une déclaration sur un modèle fourni par l'administration et obtenir une carte d'assujettissement total ou partiel à ladite taxe.

Lorsqu'une personne procède à l'ouverture d'un nouvel établissement, elle doit déposer une déclaration de mise à jour de sa déclaration d'identification fiscale auprès du centre des impôts du siège et une autre déclaration auprès de celui du nouvel établissement.

2- Cas des entreprises étrangères non établies en Tunisie :

Aux termes de l'article 19 du code de la TVA, les personnes n'ayant pas d'établissement stable en Tunisie et y effectuant des opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée, doivent accréditer auprès de l'administration fiscale un représentant domicilié en Tunisie qui s'engage à remplir les formalités auxquelles sont soumis les assujettis et à payer la taxe à leurs lieu et place.

A défaut et tant qu'une personne morale ou physique cliente d'un assujetti visé à l'alinéa précédent est redevable envers lui d'une somme quelconque au titre d'une fourniture ou d'un service rendu, la taxe sur la valeur ajoutée exigible sur cette fourniture ou ce service peut être réclamée à la personne cliente dans la limite de sa dette, le paiement libérant valablement, à due concurrence, le client envers son fournisseur ou son prestataire.

Section 2 : Obligations déclaratives :

Les assujettis à la TVA sont tenus, selon l'article 18.IV du code de la TVA, de souscrire et de déposer à la recette des finances une déclaration sur un modèle fourni par l'administration dans les délais légaux. Cette déclaration doit comporter toutes les informations nécessaires tel que les chiffres d'affaires, la TVA collectée et celle déductible.

Section 3 : Obligations liées aux notes d'honoraires :

Les professionnels libéraux doivent établir, à l'occasion de leur activité, des notes d'honoraires numérotées dans une série ininterrompue et non pas des factures ce qui les dispense des obligations relatives à l'imprimeur. Ces notes doivent comporter :

- la date de l'opération,
- l'identification du client et son adresse,
- le numéro de la carte d'identification fiscale de l'assujetti à la TVA délivrée par l'administration fiscale,
- la désignation du service et le prix hors TVA,
- les taux et les montants de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les notes d'honoraires relatives aux services réalisés à l'exportation ou en suspension de la TVA doivent comporter obligatoirement l'une des mentions suivantes :

- ventes à l'exportation,
- ventes en suspension de la TVA suivant décision n°…..du…..
- le montant de la TVA suspendue.

Section 4 : Obligations comptables :

Les professionnels libéraux assujettis à la TVA doivent tenir une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises. A défaut, les personnes physiques peuvent se limiter à tenir, sur un livre spécial coté et paraphé par les centres ou bureaux de contrôle des impôts dont dépend leur activité, un compte des achats locaux auprès des assujettis, ainsi que des importations et des prestations de service ayant supporté la taxe sur la valeur ajoutée. Ce compte doit être arrêté mensuellement et comporter la nature et la valeur des achats, des importations et des prestations de service ainsi que le montant de la taxe acquittée.

Ils doivent également inscrire sur ce livre, au fur et à mesure de leur réalisation sans blanc, ni rature, ni surcharge, chacun des services rendus à quel que titre que ce soit, ainsi que les recettes réalisées et le montant de la TVA correspondante.

Toutefois, le même article ajoute que les dispositions précédentes ne s'appliquent pas aux biens soumis à amortissement qui restent régis par les dispositions du code de commerce ce qui sous-entend que la déduction de la TVA au titre de ces biens nécessite la tenue d'une comptabilité.

Sous-titre II : La taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL) :

Les professionnels libéraux résidents en Tunisie sont tenues au paiement de la TCL au taux de 0.2% sur le chiffre d'affaires brut local c'est à dire que le chiffre d'affaires réalisées à l'exportation est exonéré de cette taxe.

La TCL liquidée au titre d'un exercice ne peut en aucun cas être inférieure à la taxe sur les immeubles bâtis. Le maximum annuel de 50.000 dinars de cette taxe ne se pose dans notre cas du fait que les chiffres d'affaires réalisées par les professionnels libéraux en Tunisie ne permettent pas de l'atteindre.

Les modalités de déclaration et de paiement et de la TCL sont les mêmes applicables aux activités industrielles et commerciales et ne présentent aucune spécificité.

Sous-titre III : La contribution au fond de promotion des logements sociaux (FOPROLOS) :

Les professionnels libéraux exerçant en Tunisie sont tenus au paiement de la FOPROLOS au taux de 1% sur la base des traitements, salaires et autres rétributions versées. Cette taxe est liquidée mensuellement selon les procédures applicables en droit commun.

Sous-titre IV : La taxe de formation professionnelle (TFP) :

Les professionnels libéraux sont hors du champ d'application de la TFP du fait que c'est une taxe spécifique aux entreprises industrielles et commerciales ou agricoles et soumises à l'IS ou à l'IR dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux..

Sous-titre V : Incidence du cumul d'activités sur l'imposition à la TFP :

Un professionnel libéral peut cumuler avec son activité libérale une activité commerciale ou salariale. Cependant, ce cumul d'activités et notamment pour l'activité commerciale n'est pas sans conséquence en matière de TFP. A ce niveau, on peut distinguer entre le cas où les activités sont dépendantes et celui des activités divisibles.

Section 1 : Cas des activités dépendantes :

Le fait que les activités soient dépendantes implique que l'activité commerciale ne représente que l'accessoire de l'activité principale à savoir l'activité libérale et inversement. Dans ce cas, et en se conformant avec la règle de droit disant que l'accessoire suit son principal, le contribuable n'est soumis qu'aux impôts et taxes applicables à son activité principale.

Néanmoins, l'administration fiscale méconnaît cette règle de droit et opte plutôt pour le principe de neutralité selon lequel dès lors qu'une entreprise exerce une activité commerciale, elle devient passible de la TFP.

L'administration fiscale, BODI N° 1999/058 traitant du régime fiscal des cliniques privés en matière de taxe de formation professionnelle, a précisé que du moment que les cliniques privés fournissent, dans le cadre de leurs activités, outre les prestations sanitaires, des prestations d'hébergement et de restauration classées parmi les activités commerciales et soumises, selon le cas, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou à l'impôt sur les sociétés conformément aux dispositions du code de l'IRPP et de l'IS, elles sont soumises par conséquent à la TFP au taux de 2% de la masse salariale brute y compris les avantages en nature.

Cette position de l'administration est très critiquable et ce pour les deux raisons suivantes. En premier lieu, l'administration a rompu avec la règle de droit déjà citée et elle a considéré que l'activité des cliniques est commerciale du fait qu'elle livre des prestations d'hébergement et de restauration alors que ces actes ne constituent que des prestations accessoires qui sont, par nature nécessaires à l'exercice de l'activité sanitaire qui répond bien à la définition de l'activité libérale. En second lieu, même dans le cas où elle voudrait imposer les prestations d'hébergement et de restauration à la dite taxe, cette imposition devrait concerner uniquement les salaires du personnel affecté à l'activité d'hébergement et de restauration.

Section 2 : Cas des activités divisibles :

L'exercice de deux activités divisibles ne pose en principe aucun problème particulier dans la mesure où chaque activité dispose normalement de sa comptabilité spécifique qui permet la distinction des charges et des produits y relatifs. Et de ce fait, le professionnel est soumis selon la nature de chaque activité aux impôts et taxes auxquelles elle est imposable et en appliquant les taux spécifiques.

Titre III :

Les Avantages Fiscaux :

On distingue : les activités régies par le code d'incitations aux investissements et les activités bénéficiaires des avantages du droit commun.

Sous-titre I : Activités régies par le code d'incitations aux investissements :

Sont régies par le code d'incitations aux investissements les activités libérales suivantes : [1]

- l'éducation et l'enseignement ;
- la formation professionnelle ;
- la santé ;
- l'animation des jeunes et l'encadrement de l'enfance ;
- les bureaux d'études et les laboratoires spécialisés dans le domaine de l'environnement ;
- les services d'ingénierie informatique ;
- les services d'études, de conseils, d'expertises et d'assistance ;
- les services de recherche-développement ;
- les services d'engineering industriel et de topographie ;
- les activités et services non financiers ;
- les transitaires ;
- les sociétés professionnelles d'avocats. [2]

Le code d'incitations aux investissements dispose de deux catégories d'incitations : les incitations communes à toutes les activités déjà citées et des incitations spécifiques à certaines activités.

De plus, le bénéfice de ces avantages doit satisfaire à certaines conditions conformément à la législation et à la réglementation en vigueur.

Chapitre 1 : Conditions générales pour le bénéfice des avantages du code d'incitations aux investissements :

L'article 2 du code d'incitations aux investissements dispose que les investissements dans les activités régies par le dit code sont réalisés librement sous réserve de satisfaire aux conditions d'exercice de ces activités :

1. les projets d'investissement font l'objet d'une déclaration déposée auprès des services concernés par l'activité. Il s'agit de l'agence de promotion des investissements agricoles (APIA) pour les services liés à l'agriculture et de l'agence de promotion de l'industrie (API) pour les autres activités libérales. Ces services sont tenus de délivrer une attestation de dépôt de la déclaration. Toutefois, cette déclaration n'est pas exigée pour les investissements réalisés avant le 01/01/1994.
2. Les investissements réalisés dans certaines activités restent soumis à autorisation préalable des services compétents.
3. La participation des étrangers dans certaines activités de services autres que totalement exportatrices reste soumise à l'approbation de la commission supérieure d'investissement dans le cas où cette participation dépasse 50% du capital de l'entreprise.
4. Le bénéfice des incitations prévues par le présent code, autres que dans les activités totalement exportatrices, nécessite la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un taux minimum de fonds propres.

Ce minimum de fonds propres est de :

- 30% du coût de l'investissement pour :
  - Les projets réalisés par des nouveaux promoteurs exerçant dans des activités de services.
  - Les projets réalisés dans les autres secteurs.
- 25% du coût de l'investissement pour les projets réalisés par les nouveaux promoteurs exerçant des activités autres que celles dont le taux minimum est fixé à 30%.

---

[1] *Extrait de l'annexe du décret n°94-492 du 28 février 1994.*

[2] *Article 26 de la loi n° 98-65 du 20 juillet 1998, relative aux sociétés d'avocats.*

Chapitre 2 : Les Incitations Communes :

Les incitations communes couvrent les dégrèvements fiscaux, les avantages liés aux équipements et l'emploi des diplômés de l'enseignement supérieur.

Section 1 : Les dégrèvements fiscaux :

L'article 7 du code d'incitations aux investissements cite deux types de dégrèvements fiscaux : les dégrèvements financiers et les dégrèvements physiques.

1- Les dégrèvements financiers :

En vertu de l'alinéa 1 du CII, sous réserve des dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS, et à l'exception de certaines activités bénéficiant de régimes spécifiques, les personnes physiques ou morales qui souscrivent au capital des entreprises opérant dans les activités régies par ce code bénéficient de la déduction des revenus ou bénéfices réinvestis dans la limite de 35% des revenus ou bénéfices nets soumis à l'impôt sur les sociétés.

Le bénéfice de cet avantage est subordonné au respect de certaines conditions.

A- Conditions à la charge du souscripteur :

1- La tenue d'une comptabilité régulière conformément au système de comptabilité des entreprises, et ce pour les sociétés ainsi que pour les personnes physiques exerçant une activité commerciale ou non commerciale telle que définie par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Par conséquent, les professionnels libéraux ayant choisi l'imposition selon le régime du forfait d'assiette ne peuvent pas bénéficier de cet avantage. De plus, l'administration fiscale précise que les personnes exerçant une profession non commerciale ne tenant pas une comptabilité selon le régime réel et réalisant accessoirement des revenus agricoles, fonciers, de valeurs mobilières, de capitaux mobiliers ou des revenus de source étrangère, ne peuvent prétendre au bénéfice du dégrèvement fiscal. [1]

Ainsi, la doctrine exige l'imposition selon le régime réel comme condition pour le bénéfice de cet avantage. En outre, l'extension de l'exclusion du droit au dégrèvement aux autres revenus accessoires constitue une stratégie adoptée par l'administration dans le but de pousser les contribuables à opter pour le régime réel.

2- L'émission de nouvelles parts sociales ou actions.

3- La présentation lors du dépôt de la déclaration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés par le bénéficiaire de la déduction d'une attestation de libération du capital souscrit ou de tout autre document équivalent.

B- Conditions à la charge de la société émettrice des titres :

La société émettrice des titres doit aussi respecter certaines conditions à savoir :

1- La non réduction du capital, pendant une période de 5 ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit, sauf dans le cas de réduction pour résorption de pertes ;

2- Les actions ou les parts sociales doivent être nouvellement émises.

2- Les dégrèvements physiques :

Selon l'alinéa 2 de l'article 7 du CII, sous réserve du minimum d'impôt institué par l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS, les sociétés qui investissent tout ou partie de leurs bénéfices au sein même de ces sociétés bénéficient de la déduction du montant investi et ce dans la limite de 35% des bénéfices soumis à l'IS dans le respect des conditions suivantes :

1- les bénéfices réinvestis c'est à dire effectivement réalisés doivent être inscrits dans un « compte spécial d'investissement » au passif du bilan et incorporés dans le capital de la société avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration définitive au titre des bénéfices de l'année au cours de laquelle la déduction a eu lieu ;

2- la déclaration de l'impôt sur les sociétés doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser ;

3- les éléments d'actifs acquis dans le cadre de l'investissement ne doivent pas être cédés pendant une année au moins à partir de la date d'entrée effective en production.

4- le capital ne doit pas être réduit durant les cinq années qui suivent la date de l'incorporation des bénéfices investis, sauf dans le cas de réduction pour résorption de pertes.

---

[1] *BODI N° 1996/019, Note commune n°13*

Section 2 : Les avantages liés aux équipements :

Les équipements nécessaires à la réalisation des investissements, à l'exception des voitures de tourisme, bénéficient :
1- de l'exonération des droits de douane et des taxes d'effet équivalent pour les biens importés ;
2- de l'exonération du droit de consommation pour les biens locaux et importés ;
3- de la soumission à la TVA au taux de 10% pour les biens locaux et importés à l'exception des projets de création qui continuent à bénéficier du régime suspensif jusqu'à la date effective d'entrée en activité et à condition que les équipements importés n'aient pas de similaires fabriqués localement.

Section 3 : L'emploi des diplômés de l'enseignement supérieur :

Aux termes de l'article 43 bis du CII, les entreprises du secteur privé opérant dans les activités relevant des secteurs régis par le code d'incitations aux investissements bénéficient, durant une période de 5 ans, de la prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale pour les salaires versés au titre des nouveaux recrutements des agents de nationalité tunisienne, titulaires d'un diplôme de l'enseignement supérieur délivré au terme d'une scolarité égale au moins à deux années après le baccalauréat ou d'un diplôme équivalent, et ce à compter de la date de recrutement de l'agent pour la première fois.
Toutefois, cette exonération ne couvre ni la taxe de 0.5% instituée par la loi des finances n° 74-101 du 25 décembre 1974 ni la cotisation au titre des accidents de travail.

Chapitre 3 : Les Incitations Spécifiques :

En plus des incitations communes déjà étudiées, certaines activités libérales bénéficient d'autres incitations spécifiques. On distingue :

- L'exportation de services et les entreprises de service établies dans les parcs d'activités économiques (section 1).
- Encouragement au développement agricole et de pêche (section 2).
- Encouragement des nouveaux promoteurs (section 3).
- Encouragement aux investissements de soutien (section 4).
- Encouragement au développement régional (section 5).

Section 1 : L'exportation de services et les entreprises établies dans les parcs d'activités économiques :

Toutes les entreprises de services peuvent effectuer des opérations d'exportation ou des activités liées à l'exportation. Parmi ces activités, on distingue les activités suivantes :

- Conseil en exportation.
- Etudes de marchés extérieurs.
- Développement de la fonction export.
- Formation des cadres spécialisés dans le commerce international.
- Prospection des marchés extérieurs.
- Exportation indirecte de services.

En premier lieu, il est nécessaire de définir d'abord la notion de l'exportation de services puis d'étudier les différents avantages spécifiques à l'exportation.

1- Notion d'exportation de services :

L'exportation de services peut revêtir deux formes soit une exportation directe soit une exportation indirecte.

A- L'exportation directe de services :

L'administration fiscale, dans une prise de position datant du 12 février 1999, a précisé que les services liés aux opérations d'exportation de marchandises effectués pour le compte des transporteurs internationaux ne constituent pas des opérations d'exportation au sens de l'article 26 de la loi des finances de l'année 1999.
En effet, selon l'article 26 de la loi des finances pour l'année 1999, constituent des opérations d'exportation :

- les ventes de marchandises hors de Tunisie.
- Les services rendus hors de Tunisie.
- Les services rendus en Tunisie et destinés à être utilisés à l'étranger.

Dans une autre prise de position datant du 19 avril 1999 qui traite du régime fiscal applicable aux prestations sanitaires et à l'assistance médicale aux non-résidents, la DGELF a précisé que les prestations sanitaires rendues au profit d'une société étrangère résidente à l'étranger ne peuvent être assimilées à des opérations d'exportation car les prestations en question sont rendues et utilisées en Tunisie.

Toutefois, les prestations fournies par les médecins qui accompagnent les malades à l'étranger sur un avion sanitaire sont assimilées à des exportations.

Dans une prise de position (64) du 25 janvier 2000 concernant le statut fiscal des prestations de service d'études, d'adaptation et d'amélioration des produits nécessaires à l'agriculture notamment des semences au profit de sociétés étrangères pour qu'ils conviennent à l'agriculture tunisienne ou étrangère, la DGAFF a précisé que les prestations d'études, d'adaptation et d'amélioration desdits produits pour qu'ils conviennent à l'agriculture tunisienne sont considérés comme étant des services rendus et utilisés en Tunisie et ne peuvent, en aucun cas, être considérés comme opérations d'exportation et ce, indépendamment de la qualité et de la résidence du donneur d'ordre et de la monnaie du paiement.

Par contre, les prestations qui concernent l'étude, l'adaptation et l'amélioration desdits produits pour qu'ils conviennent à des projets agricoles situés hors du territoire tunisien sont considérés des opérations d'exportation.

Par conséquent, et à partir de ces positions, pour être considérés des exportations directes, les services doivent :

- être rendus en Tunisie et destinés à être utilisés à l'étranger.
- Ou bien rendus en dehors de la Tunisie.

B- L'exportation indirecte de services :

Dans une prise de position (1467) datant du 30 juin 2000, la DGELF a précisé que la tenue de comptabilité et d'assistance juridique pour le compte d'entreprises totalement exportatrices régies par le CII sont assimilées à l'exportation.

Ainsi, les exportations indirectes de services sont constituées par les prestations rendues aux :

- aux entreprises totalement exportatrices régies par le CII ;
- aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques ; [1]
- aux organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non-résidents.

2- Incitations offertes à l'exportation :

Parmi ces incitations, on distingue des incitations communes d'ordre financier, des incitations spécifiques aux entreprises totalement exportatrices et enfin des incitations spécifiques aux entreprises partiellement exportatrices.

A- Incitations communes :

Selon l'article 10 (nouveau) du décret n° 98-674 du 16 mars 1998, le fond de promotion des exportations accorde une aider au profit de toute action de nature à développer l'exportation et notamment aux études de marchés extérieurs, au développement de la fonction export au sein de l'entreprise, à l'implantation commerciale à l'étranger, à l'accès aux nouvelles technologies de l'information, à la formation des cadres et agents spécialisés dans le commerce international, aux actions de publicité, de prospection des marchés et de promotion à l'étranger de produits et de services d'origine, tunisienne menée par les exportateurs, les groupements interprofessionnels ou tout organisme chargé de la promotion des exportations.

Par conséquent, les professionnels réalisant ces activités peuvent bénéficier de ce soutien qui intervient par l'octroi de prêts et(ou) de subventions.

B- Cas des entreprises totalement exportatrices :

1- Avantages en matière de droits et taxes :

Les entreprises totalement exportatrices ne sont soumises au titre de leurs activités en Tunisie qu'au paiement des droits, taxes et prélèvements suivants :

- les droits et taxes relatifs aux véhicules de tourisme ;
- la taxe unique de compensation sur le transport routier ;
- les taxes d'entretien et d'assainissement ;

---

[1] *article 21 de la loi n°92-81 du 3 août 1992, portant création des parcs d'activités économiques*

- les droits et taxes perçus au titre des prestations directes de services conformément à la législation en vigueur ;

Par conséquent, les entreprises totalement exportatrices sont exonérées de la TFP et du FOPROLOS.

2- L'exonération des revenus ou bénéfices :

Les revenus ou bénéfices provenant de l'exportation sont déduits de l'assiette imposable dans la limite de 50% de ces revenus ou bénéfices. Toutefois, les contribuables peuvent demander lors du dépôt de la déclaration annuelle de l'IR ou de l'IS la déduction de la totalité de ces revenus ou bénéfices durant les dix premières années.

Ce délai commence à courir à partir de la première année d'exportation pour les entreprises crées à compter du 01/01/1994 et à compter du 1er janvier 1994 pour les entreprises crées avant cette date.

3- Les dégrèvements fiscaux :

a) **Dégrèvements au profit des associés :** La souscription au capital initial des entreprises totalement exportatrices ou à son augmentation donne lieu à la déduction des revenus ou bénéfices investis des revenus ou bénéfices nets soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés avec application du minimum d'impôt.

b) **Dégrèvements au profit de la société :** Les investissements réalisés par les sociétés totalement exportatrices donnent lieu à la déduction des bénéfices investis au sein même de l'entreprise du bénéfice net soumis à l'impôt sur les sociétés avec application du minimum d'impôt.

Il est à noter que le bénéfice de ces deux avantages est subordonné au respect des conditions prévues par l'article 7 du CII.

4- Les avantages liés aux acquisitions :

Les entreprises totalement exportatrices peuvent acheter tous les équipements nécessaires à leurs activités autres que les véhicules de tourisme en exonération des droits de douane, de TVA et de droits de consommation.

De même, elles peuvent acquérir tous les biens et services nécessaires à l'exportation en exonération de la TVA et des droits de consommation à l'exclusion des services hôteliers et restauration.

5- Les prestations de services sur le marché local :

Aux termes de l'article 17 du CII, les entreprises totalement exportatrices peuvent être autorisées à effectuer des prestations de services en Tunisie portant sur une partie de leur propre production dans la limite de 20% de leur chiffre d'affaires.

Ces prestations sont soumises aux procédures et à la réglementation du commerce extérieur et de change en vigueur. Elles sont également soumises au paiement des droits de douane selon les taux en vigueur et au paiement des autres taxes applicables à l'exportation.

Ces opérations donnent aussi lieu au paiement d'une avance au taux de 2.5% au titre de l'impôt dû sur l'impôt sur les revenus ou sur les bénéfices provenant des prestations de services rendues sur le marché local.

6- Recrutement des étrangers :

Aux termes de l'article 18 du code d'incitations aux investissements, les entreprises totalement exportatrices peuvent recruter des agents de direction et d'encadrement de nationalité étrangère dans la limite de quatre personnes pour chaque entreprise.

Ce personnel, ainsi que les investisseurs ou leurs représentants étrangers chargés de la gestion de l'entreprise bénéficient des avantages suivants :

- le paiement d'un impôt forfaitaire sur le revenu fixé à 20% de la rémunération brute fiscale ;
- l'exonération des droits de douane et des droits d'effet équivalent et des taxes dus à l'importation des effets personnels et d'une voiture de tourisme pour chaque personne.

Ces personnes étrangères peuvent opter lors de leur recrutement pour un régime de sécurité sociale autre que le régime tunisien et dans ce cas l'employé et l'employeur ne sont pas tenus au paiement des cotisations et contributions de sécurité sociale en Tunisie.

7- Avantages en matière de droits d'enregistrement :

Les entreprises totalement exportatrices enregistrent GRATIS leurs actes et les mutations réalisées pendant leur vie sociale et liés à leurs activités. En revanche, elles restent taxables sur les opérations non liées à l'activité et sur les opérations de liquidation.

C- Cas des entreprises partiellement exportatrices :

Selon l'article 22 du code d'incitations aux investissements, les entreprises qui réalisent des opérations d'exportation bénéficient, durant leur activité, à condition de tenir une comptabilité régulière, des avantages suivants :

1. la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée et du droit de consommation sur les biens, produits et services nécessaires à la réalisation d'opérations d'exportation ;
2. la déduction de tous les revenus provenant de l'exportation de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pendant les dix premières années à partir de la première opération d'exportation et la déduction de 50% au-delà de cette période avec application de la règle du minimum d'impôt ;
3. l'exonération totale des bénéfices provenant de l'exportation pendant les dix premières années à partir de la première exportation sans minimum d'impôt et la déduction de 50% de ces bénéfices au-delà de cette période avec minimum d'impôt ;
4. le remboursement des droits de douane et des taxes d'effet équivalent acquittés sur les biens d'équipement importés et non fabriqués localement au titre des biens et produits exportés.

Section 2 : Encouragement au développement agricole et de pêche :

Les activités libérales bénéficiant des avantages au titre du développement agricole et de pêche sont notamment :

- Conseil agricole.
- Services de laboratoires d'analyses vétérinaires et agricoles.
- Services de cabinets et cliniques vétérinaires.[1]
- Laboratoires d'analyses bactériologiques et chimiques vétérinaires.

Les investissements dans les activités de services agricoles et de pêche bénéficient en plus des incitations communes des avantages spécifiques suivants :

1. Dégrèvements fiscaux :

a. **Dégrèvements au profit des associés :** Tous les revenus ou bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial d'une société exerçant une activité concourant au développement agricole ou à l'augmentation de son capital sont déductibles des revenus ou bénéfices nets soumis à l'IR ou à l'IS, sous réserve du minimum d'impôt.

   Toutefois, ce minimum ne s'applique pas lorsqu'il s'agit des souscriptions dans le capital initial ou dans l'augmentation du capital des entreprises réalisant des investissements dans les régions à climat difficile ou dans les zones aux ressources insuffisamment exploitées.

b. **Dégrèvements au profit de la société :** Les sociétés de capitaux qui réinvestissent au sein d'elles-mêmes la totalité ou une partie de leurs bénéfices, peuvent déduire la totalité des bénéfices réinvestis sous réserve du minimum d'impôt.

2. L'exonération des bénéfices :

Les revenus ou bénéfices provenant de cet investissement sont déduits de l'assiette soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés et ce durant les dix premières années de l'activité sans minimum d'impôt.

3. Exonération des droits de douane et suspension de la TVA :

En plus de l'exonération des droits de douane, ces entreprises peuvent importer les équipements n'ayant pas de similaires fabriqués localement en suspension de la TVA et du droit de consommation.

4. Les avantages accordés à la recherche-développement :

- Une prime d'investissement est octroyée aux entreprises agricoles et de pêche réalisant des opérations se rapportant à :
  - Des études de promotion de nouveaux produits ou de nouveaux systèmes de production.
  - La réalisation ou l'essai de nouveaux procédés ou recherches appliquées.
  - L'acquisition d'équipements scientifiques de laboratoires pour la réalisation des opérations de recherche.

---

[1] *Ces cabinets ont le choix entre les avantages du développement agricole et ceux des activités de soutien.*

- Les investissements promus par les entreprises agricoles et de pêche et qui permettent la maîtrise et le développement de la technologie donnent lieu à la prise en charge totale ou partielle par l'Etat des dépenses de formation du personnel dans la limite de 125.000DT.[1]
- Les entreprises agricoles et de pêche qui recrutent un personnel tunisien d'encadrement, diplômé de l'enseignement supérieur (Bac + 2 au minimum), bénéficient de la prise en charge par l'Etat pendant 5 ans, à compter de la date de recrutement du diplômé pour la première fois, de la contribution patronale au régime de la sécurité sociale.

5. Avantages additionnels accordés aux nouveaux promoteurs :

Les nouveaux promoteurs sont les personnes physiques qui ne disposent pas de biens propres mobiliers ou immobiliers et qui réalisent leur premier projet d'investissement.

Dans le cas des professions libérales, les nouveaux promoteurs exerçant dans le secteur du développement agricole et de pêche sont notamment les techniciens diplômés de des établissements d'enseignement ou de formation agricole ou de pêche.

Ces nouveaux promoteurs peuvent bénéficier des incitations additionnelles suivantes :

- une prime d'investissement fixée à 6% du montant de l'investissement ;
- la prise en charge totale par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale au titre des salaires versés aux agents de nationalité tunisienne durant les cinq premières années d'activité effective ;
- une dotation remboursable n'excédant pas 70% de l'autofinancement requis dans la limite de 100.000 DT avec un taux d'intérêt de 3% pour une durée de 12 ans dont 5 ans de délai de grâce.

Section 3 : Encouragement des nouveaux promoteurs :

1- Définition des nouveaux promoteurs :

Aux termes de l'article 44 du code d'incitations aux investissements, sont considérées nouveaux promoteurs les personnes physiques de nationalité tunisienne regroupées ou non en sociétés et qui :

- ont l'expérience ou les qualifications requises.
- assument personnellement et à plein temps la responsabilité de la gestion du projet.
- ne disposent pas suffisamment de biens propres mobiliers ou immobiliers.
- réalisent leur premier projet d'investissement.

Selon l'article 2 du décret n° 94-538 du 10 mars 1994, portant encouragement des investissements des nouveaux promoteurs, le coût maximum du projet promu aux nouveaux promoteurs exerçant dans les activités de service est fixé à trois millions de dinars fonds de roulement inclus.

Les activités qui peuvent bénéficier des avantages au titre des nouveaux promoteurs sont :

- Audit et expertise comptables ;
- Audit et expertise énergétiques ;
- Audit et expertise technologiques ;
- Bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale ;
- Etudes de marketing ;
- Etudes économiques, juridiques, sociales, techniques et administratives ;
- Etudes dans le domaine de l'environnement ;
- Architectes ;
- Engineering industriel ;
- Services topographiques ;
- Cabinets de traduction ;
- Activités relevant de l'informatique :
    - bureaux d'applications informatiques.
    - Développement et maintenance des logiciels.
- Groupe d'activités paramédicales :
    - prothèse dentaire.
    - Infirmerie.
    - Kinésithérapie.
    - Orthoptie.
    - Orthophonie…

[1] *Avantages fiscaux 2000, les éd RCF Conseils page 174*

- Projets promus par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur :
    - Cabinet de médecine y compris la radiologie.
    - Cabinet vétérinaire.
    - Laboratoire d'analyse médicale.

2- Avantages accordés aux nouveaux promoteurs :

Les nouveaux promoteurs peuvent bénéficier des incitations suivantes :

1) Les primes:

Aux termes de l'article 5 (nouveau) du décret n° 94-538 du 10 mars 1994, portant encouragement des investissements des nouveaux promoteurs, les projets promus par les nouveaux promoteurs exerçant dans les activités de services et dont le coût du projet est fixé à trois millions de dinars fonds de roulement inclus, bénéficient des primes fixées comme suit :

- une prime d'investissement fixée à 10% du coût des équipements avec un plafond de 100.000 dinars ;
- une prime d'études et d'assistance technique fixée à 70% du coût des études et de l'assistance technique avec un plafond de 20.000 dinars ;
- une prise en charge par l'Etat du 1/3 du prix des terrains et des locaux nécessaires au projet acquis auprès d'aménageurs dûment agréés conformément à la législation en vigueur, cette prise en charge est plafonnée à 30.000 dinars.

2) Une dotation remboursable :

Les promoteurs des petites entreprises de services dont le coût d'investissement ne dépasse pas 50.000 dinars, fonds de roulement compris, exerçant sous forme d'entreprises individuelles et de sociétés de personnes, justifiant des qualifications requises et s'engageant à

assumer personnellement et à plein temps la responsabilité de la gestion de ces entreprises bénéficient d'une dotation remboursable :

- Si le coût du projet ne dépasse pas 10.000 dinars, fonds de roulement compris, et le
- promoteur justifie un apport personnel de 10% au moins des fonds propres, il bénéficie d'une dotation remboursable ne dépassant pas 90% des fonds propres.
- Si le coût du projet est supérieur à 10.000 dinars y compris le fonds de roulement, le promoteur bénéficie :
    - d'une dotation remboursable représentant 90% des fonds propres pour la part de l'investissement qui ne dépasse pas 10.000 dinars à condition de justifier un apport personnel en numéraire ne devant pas être inférieur à 10% des fonds susmentionnés.
    - d'une dotation remboursable représentant 80% des fonds propres additionnels afférents à la part de l'investissement supérieure à 10.000 dinars à condition de justifier un apport personnel en numéraire ne devant pas être inférieur à 20% des fonds propres additionnels sus-indiqués.[1]

Cet avantage n'est accordé qu'à condition que le bénéficiaire présente un schéma de financement comportant au moins 40% de fonds propres y compris la dotation remboursable.

Cependant, ce régime ne présente plus de l'intérêt vu qu'il existe d'autres régimes plus accessibles tel que le FONAPRAM.

Section 4 : Encouragement aux investissements de soutien :

Les investissements de soutien relevant des activités libérales sont ceux réalisés par :

- les institutions d'encadrement de l'enfance et d'animation des jeunes :
    - crèches et jardins d'enfants.
    - Centres de loisirs pour l'enfant et la famille.
    - Complexe pour l'enfance et la jeunesse.
    - Centres de camping et de résidence.
    - Centres pour les stages sportifs.
    - Centres de médecine sportive.
    - Centres d'éducation et de culture physique.

---

[1] *D'après décret n° 94-814 du 11 avril 1994, relatif à la définition des petites entreprises et à la détermination de leur champ d'activité.*

- les institutions d'éducation et d'enseignement :
  - Enseignement de base privé.
  - Enseignement secondaire privé.
- les institutions de recherche scientifique.
- les institutions de formation professionnelle
- les établissements sanitaires et hospitaliers, notamment:
  - Polycliniques, cliniques mono disciplinaires et hôpitaux.
  - Centres de soins, de rééducation et d'hémodialyse.
  - Laboratoires médicaux.
  - Cabinets de psychologues.
  - Médecins de libre pratique.
  - Cabinet vétérinaire.

1- Avantages spécifiques accordés à ces activités :

Les investissements dans les activités de soutien donnent lieu au bénéfice des incitations fiscales suivantes :

- L'exonération des droits de douane et des taxes d'effet équivalent, la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des équipements importés n'ayant pas de similaires fabriqués localement, ainsi que la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des équipements fabriqués localement.
- Le dégrèvement financier dans la limite de 50% des revenus ou bénéfices nets soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés et ce sous réserve du minimum d'impôt.
- Le dégrèvement physique dans la limite de 50% des bénéfices nets soumis à l'impôt sur les sociétés sous réserve des conditions générales relatives au dégrèvement et avec respect du minimum d'impôt.
- La déduction des revenus ou bénéfices provenant de ces activités de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés sans que l'impôt dû ne soit inférieur à 10% du bénéfice global soumis à l'impôt compte non tenu de la déduction pour les sociétés et à 30% du montant de l'impôt calculé sur la base du revenu global compte non tenu de la déduction pour les personnes physiques. Cet avantage est accordé aux entreprises existantes avant la promulgation du présent code et ce à partir du 1er janvier 1994.

  Par conséquent, les professionnels libéraux exerçant des activités de soutien peuvent bénéficier de cette exonération même ceux ayant opté pour le régime du forfait d'assiette.

En outre, certaines activités de santé peuvent bénéficier des avantages financiers accordés aux petites entreprises.

2- Conditions pour bénéficier de ces avantages :

Le régime fiscal privilégié est accordé à condition :

- que l'institution soit agréée par le ministère concerné.
- que la liste des équipements à importer ou à acquérir sur le marché local soit visée selon le cas par les services concernés relevant dudit ministère,
- que l'acquisition soit effectuée auprès d'assujettis à la TVA et de produire une attestation délivrée par le centre de contrôle des impôts compétent pour les équipements fabriqués localement.

Section 5 : Encouragement au développement régional :

Les investissements dans certaines activités de services dans les zones d'encouragement au développement régional bénéficient des avantages ci-après :

- La souscription au capital initial de ces entreprises ou à son augmentation donne lieu à la déduction des revenus ou bénéfices investis des revenus nets soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés sans qu'aucun minimum d'impôt ne soit exigé.
- Les investissements réalisés par ces entreprises donnent également à la déduction des bénéfices investis au sein même de l'entreprise, des bénéfices nets soumis à l'impôt sur les sociétés.
- Le bénéfice de ces avantages est subordonné au respect des conditions prévues par l'article 7 du CII.

- La déduction des revenus ou bénéfices provenant de ces investissements de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés pendant les dix premières années à partir de la date effective d'entrée en production sans minimum d'impôt, et la déduction de 50% de ces revenus ou bénéfices durant les dix années suivantes sous réserve du minimum d'impôt.
- L'exonération de la contribution au fonds de promotion des logements pour les salariés pendant les cinq premières années d'activité effective.
- L'Etat prend en charge la contribution patronale au régime légal de sécurité sociale au titre des salaires versés aux employés tunisiens durant une période de cinq ans à partir de la date d'entrée en effective en exploitation.
- En plus, les activités de services implantés dans les zones de développement régional bénéficient d'une prime d'investissement représentant une partie du coût du projet. Le montant de cette prime varie selon les zones d'encouragement au développement régional. [1]

Les activités de services éligibles des avantages au titre du développement régional sont [2]:

- engineering industriel et études techniques,
- études et expertises,
- services informatiques,
- bureaux des architectes,
- bureaux d'études et ingénieurs conseils,
- bureaux de contrôle technique,
- les conseillers agricoles,
- conseillers d'exportations.

Sous-titre II : Activités bénéficiaires des avantages de droit commun :

On distingue les avantages fiscaux communs à toutes les activités et des avantages accordés à certains secteurs spécifiques insérés dans le code de l'IRPP et de l'IS.

Section 1 : Avantages fiscaux communs :

Bénéficient de ces avantages toutes les activités même celles non régies par le code d'incitations aux investissements, parmi les quelles, on peut citer :

- Avocats personnes physiques.
- Notaires et huissiers notaires.
- Exploitants d'auto-écoles.
- Experts auprès des tribunaux quelque soit leur spécialité.
- Et toute autre activité répondant aux caractéristiques des professions libérales et qui n'a pas été citée parmi les professions éligibles aux avantages du code d'incitations aux investissements et textes subséquents.

Ces avantages du droit commun sont notamment :

- L'exonération des bénéfices d'exportation.
- Les amortissements dérogatoires.

1- L'exonération des bénéfices d'exportation :

Aux termes du § V nouveau de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS pour les personnes physiques et du § VII decius de l'article 48 dudit code pour les personnes morales, sont déductibles de l'assiette imposable, durant les dix premières années d'activité sans minimum d'impôt, les revenus ou bénéfices provenant des opérations d'exportation de services ainsi que ceux provenant des prestations de services aux entreprises totalement exportatrices prévues par le code d'incitations aux investissements, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques, aux sociétés de commerce international totalement exportatrices et aux organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non-résidents à condition que les services en question soient nécessaires à leur activité.

---

[1] *ajouté par l'article 3 nouveau du décret n° 2002-1363 du 11 juin 2002, JORT N° 49 du 14 juin 2002.*
[2] *Extrait de l'annexe du décret n°94-538 du 10mars 1994*

Ces revenus ou bénéfices sont déductibles dans la limite de 50% au-delà de cette période avec application du minimum d'impôt de 60% de l'IR dû pour les personnes physiques et d'un taux de 20% du bénéfice imposable pour les personnes morales soumises à l'IS.

La période de dix ans commence à courir à compter de la première opération d'exportation réalisée à partir du 1er janvier 1999.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour les personnes qui exercent une profession non commerciale ce qui exclut les professionnels libéraux ayant choisi l'imposition selon le régime du forfait d'assiette.

De plus, selon la doctrine fiscale, le choix de ce régime de déduction est privatif des droits aux abattements prévus par le CII.

En effet, l'administration fiscale tunisienne a précisé dans une prise de position (1467) du 30 juin 2000, que les revenus ou bénéfices provenant des prestations de tenue de comptabilité et d'assistance juridique pour le compte d'entreprises totalement exportatrices régies par le CII sont exonérés d'impôt sur le revenu ou d'IS selon l'un des deux régimes suivants :

1. Soit dans le cadre du CII si le cabinet a procédé au dépôt d'une déclaration d'investissement.

2. Soit dans le cadre du régime de droit commun.

Dans ce cas, l'abattement sur les bénéfices imposables opéré dans le cadre du droit commun suppose que le prestataire n'ait jamais bénéficié d'abattement dans le cadre du CII d'une part, et d'autre part, le bénéfice de l'avantage à l'export est décompté à compter de la première opération d'exportation bénéficiant de l'avantage mais entraîne privation de tout avantage ultérieur tiré du CII relatif à la déduction des bénéfices ou revenus provenant de l'export.

2- L'amortissement dégressif :

Peuvent être admis selon le système dégressif, lorsque leur durée normale d'utilisation est égale ou supérieure à cinq ans :

- Le matériel informatique ;
- Le matériel agricole ;
- Les équipements et le matériel de production acquis neufs à compter du 1er janvier 1999 à l'exclusion du mobilier et matériel de bureau et des moyens de transport.

L'annuité d'amortissement dégressif se calcule chaque année par application, à la valeur résiduelle, du taux linéaire affecté d'un coefficient de 2,5.

A la clôture de chaque exercice, lorsque l'annuité d'amortissement, déterminée selon le système dégressif, est inférieure à celle linéaire, l'amortissement à pratiquer correspond au quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années d'utilisation restant à courir à compter de la date d'ouverture dudit exercice.

Section 2 : Avantages fiscaux insérés dans le droit commun mais spécifiques à certaines activités :

Ces incitations spécifiques insérées dans le droit commun concernent deux types d'activités libérales à savoir :

- Les services informatiques.
- Les bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale.

1- Services informatiques :

Les activités des services informatiques bénéficient, en plus des incitations communes et des avantages accordés aux nouveaux promoteurs et aux investisseurs dans les zones de développement régional, des avantages spécifiques suivants insérés dans le code de l'IRPP et de l'IS :

1. Dégrèvement financier :

Au sens de l'article 39.IX. du code de l'IRPP et de l'IS, sont déductibles sans minimum d'impôt et dans la limite de 50% du revenu imposable, les revenus réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises exerçant exclusivement dans le secteur du montage des équipements informatiques et dans les secteurs des services et ingénierie informatiques et les services connexes et ce, au titre des souscriptions réalisés à partir du 1er janvier 2000 et jusqu'au 31 décembre 2004.

Sont considérés services et ingénierie informatiques et services connexes :

- le développement et la maintenance des logiciels,
- le développement des supports multimédias,
- l'assistance technique, les études et l'ingénierie informatiques,
- les banques de données et les services en ligne,
- la saisie et le traitement des données,
- les autres services informatiques autres que la location d'équipements.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à :

- la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour les personnes physiques qui exercent une activité commerciale ou une profession non commerciale ce qui exclut les professionnels libéraux ayant opté pour l'imposition selon le régime du forfait d'assiette de ce droit,
- l'émission de nouvelles actions ou parts sociales,
- la non-réduction du capital pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit sauf le cas de réduction pour résorption de pertes,
- la production par les bénéficiaires de la déduction, à l'appui de la déclaration de l'impôt, d'une attestation de libération du capital souscrit ou tout autre document équivalent.

De même, les bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises exerçant exclusivement dans le secteur des services et ingénierie informatique et les services connexes sont déductibles dans la limite de 50% du bénéfice imposable, et ce au titre des souscriptions effectuées à partir du 1er janvier 2000 et jusqu'au 31 décembre 2004.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à :

- la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises ;
- l'émission de nouvelles actions ou parts sociales ;
- la non-réduction du capital pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit sauf cas de réduction pour résorption de pertes ;
- la production par les bénéficiaires de la déduction, à l'appui de la déclaration de l'impôt, d'une attestation de libération du capital souscrit ou tout autre document équivalent.

2. Dégrèvement physique :

Ces entreprises bénéficient aussi de la déduction au titre du dégrèvement physique dans la limite de 50% du bénéfice imposable et ce au titre des investissements réalisés à partir du 1er janvier 2000 et jusqu'au 31 décembre 2004 (article 48.VII du code de l'IRPP et de l'IS).

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- les bénéfices réinvestis doivent être inscrits dans un « compte spécial d'investissement » au passif du bilan et incorporés dans le capital de la société avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration définitive au titre des bénéfices de l'année concernée par la déduction ;
- la déclaration d'impôt sur les sociétés doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser ;
- les éléments de l'actif acquis dans le cadre de l'investissement ne doivent pas être cédés pendant une année au moins à partir de la date d'entrée effective en production,
- le capital ne doit pas être réduit durant les cinq premières années suivant la date de l'incorporation, sauf dans le cas de réduction pour résorption de pertes.

3. Stock options :

a) Déduction de la moins-value : Aux termes de l'article 48 bis du code de l'IRPP et de l'IS, les sociétés exerçant exclusivement dans le secteur de services informatiques, d'ingénierie informatique et de services connexes et qui offrent à leurs salariés l'option de souscription à leur capital social ou d'acquisition de leurs actions ou parts sociales à un prix et dans un délai déterminés, peuvent déduire la moins-value résultant de la levée de l'option de l'assiette de l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice au cours duquel la levée de l'option a eu lieu et ce dans la limite de 25% de la valeur réelle des actions ou des parts sociales, à la date de l'offre de l'option, et sans que la déduction totale à ce titre excède 5% du bénéfice imposable après déduction des provisions.

Il en découle que cet avantage concerne uniquement les sociétés soumises à l'IS et dont le capital doit être divisé en actions ou en parts sociales, autrement dit, la société offrant l'option doit revêtir la forme d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions ou d'une SARL. En conséquence, les entreprises individuelles et les sociétés de personnes ne sont pas concernés par cet avantage (BODI N°2000/049).

La moins-value visée est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle des actions ou des parts sociales, à la date de l'offre de l'option et leur valeur fixée à cette même date pour y souscrire ou pour les acquérir.

La valeur réelle des actions et des parts sociales est déterminée, à la date de l'offre de l'option, d'après :

- Leur cours moyen journalier à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis du dernier mois de l'exercice précédant celui au cours duquel l'option est offerte pour les actions cotées en bourse,
- Leur valeur réelle déterminée d'après le bilan de l'exercice précédant celui au cours duquel l'option est offerte pour les autres actions et pour les parts sociales.

Le bénéfice du droit à déduction est subordonné à :

- La tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises,
- L'exclusion de l'option des salariés dont la participation au capital de l'entreprise excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit, la moins-value résultant des actions offertes à des salariés dont la participation dépasse 10% du capital souscrit n'est pas déductible,
- La production, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'un état détaillé comportant les noms des salariés bénéficiaires de l'option, le nombre d'actions ou de parts sociales souscrites ou acquises par chacun d'eux ainsi que la valeur réelle et la valeur de souscription ou d'acquisition de ces titres et la moins-value déduite,
- La non-délivrance des actions à leurs titulaires et le non-changement des noms des bénéficiaires de parts sociales avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

L'inobservation, par la société offrant l'option, de l'une des deux conditions relatives à la tenue d'une comptabilité ou à la production de l'état susvisé ou de ces deux conditions à la fois entraîne la perte pour celle-ci du droit à déduction de la moins-value résultant de la levée de l'option.[1]

De même, le manquement par la société à la condition relative au blocage des actions ou parts sociales, objet de l'option, entraîne la déchéance du droit à déduction dont a bénéficié la société au titre de l'IS et ce, dans la limite du montant de la moins-value relative aux actions ou parts sociales débloquées.

Toutefois, ce manquement est sans effet sur les exonérations en matière de TFP et du FOPROLOS.[2]

b) Exonération de la plus-value : D'après l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS, la plus-value réalisée par les salariés à la suite de la levée de l'option de souscription au capital social de ces sociétés n'est pas soumise à l'impôt à la condition que :

- L'offre de l'option ne concerne pas les salariés dont la participation au capital social de la société excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit,
- Les actions ou les parts sociales concernées ne fassent pas l'objet de cession avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

Cette plus-value est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle des actions et des parts sociales, déterminée à la date de la levée de l'option d'une part, et la valeur de souscription à ces actions ou parts sociales ou de leur acquisition, d'autre part.

En outre, l'article 47 de la loi n° 99-101 du 31 décembre 1999, portant loi de finances pour l'année 2000, dispose que la plus-value réalisée par les salariés suite à la levée de l'option de souscription au capital social des sociétés exerçant dans le secteur de services informatiques et de services connexes ou à l'acquisition de leurs actions ou parts sociales, est exonérée de la taxe de formation professionnelle et de la contribution au fonds de promotion des logements pour les salariés et ce à la condition que l'offre de l'option ne concerne pas les salariés dont la participation au capital social de la société excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit.

---

[1] *D'après BODI N° 2000/049*

[2] *Ibid*

2- Les bureaux d’encadrement et d’assistance fiscale :

A- Définition :

Les bureaux d’encadrement et d’assistance fiscale sont des établissements privés dont l’objet consiste à assister les contribuables et à leur prêter aide et assistance pour l’assouplissement de leurs obligations fiscales et ce notamment par :

- L’établissement des déclarations fiscales, l’assistance et la représentation du contribuable devant l’administration fiscale ;
- L’accomplissement des autres prestations d’encadrement et d’assistance au profit du contribuable.

La création et le fonctionnement des bureaux d’encadrement et d’assistance fiscale sont soumis au cahier des charges approuvé par l’arrêté du ministre des finances du 15 mai 2001.[1]

Toutefois, ces bureaux sont interdits d’exercer les missions suivantes :

- Tenue de comptabilité au profit des tiers,
- Représentation du contribuable devant les tribunaux.

B- Avantages fiscaux offerts à ces bureaux :

Ces bureaux bénéficient de la déduction de l’assiette de l’impôt sur le revenu ou de l’impôt sur les sociétés de 50% des revenus ou bénéfices réalisés durant les trois premières années de leur activité sans minimum d’impôt.

Le bénéfice de cet avantage est subordonné à :

- La tenue d’une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.
- Le respect des dispositions du cahier des charges.

[1] *D’après BODI N° 2001/033, note commune n°17/2001*

Conclusion générale

La délimitation précise des professionnels libéraux s'avère très difficile en raison du fait qu'ils constituent une population très diversifiée. Cette diversification rend difficile la qualification des revenus sur le plan fiscal.

Les personnes exerçant une activité libérale sont soumises à l'impôt qu'elles soient résidentes ou non.

Les professionnels libéraux ont le choix entre deux régimes d'imposition à savoir le régime réel et le régime forfaitaire dit forfait d'assiette.

L'existence de ces deux régimes d'imposition constitue une source d'inéquité entre les contribuables appartenant à une même catégorie. En effet, les contribuables imposables dans le régime du forfait d'assiette, qui constituent le plus grand nombre, sont soumis à moins de contraintes que les contribuables soumis selon le régime réel.

La prédominance du forfait d'assiette par rapport au régime réel constitue la faiblesse du système fiscal tunisien. C'est la raison pour laquelle le législateur a été amené à prendre plusieurs mesures qui incitent les contribuables à abandonner ce régime. Ce dernier prive les contribuables du droit de récupérer la TVA subie sur les immobilisations. De même, les personnes physiques ayant choisi ce régime ne peuvent prétendre au bénéfice de plusieurs avantages fiscaux édictés soit par le droit commun soit par le code d'incitations aux investissements.

Enfin, depuis le 1er janvier 2002, tout contribuable soumis au réel ne peut plus se replacer au forfait d'assiette.

Les personnes non-résidentes sont, sous réserve des dispositions des conventions fiscales internationales, soumises à une retenue à la source libératoire au taux de 15%.

Les professionnels libéraux sont aussi soumis à la TVA au titre des prestations rendues par eux en Tunisie, ce qui exclut les services destinés à l'exportation.

L'étude de la classification des professions artistiques et littéraires ayant permis de les classer parmi les BNC en les distinguant des professions libérales a pour conséquence de les considérer hors du champ d'application de la TVA.

Certaines activités exercées par les professionnels libéraux sont exonérées de la TVA. Il s'agit notamment des exonérations prévues par le tableau A du code de la TVA accordées au profit des établissements d'enseignement primaire, secondaire, supérieur, technique et professionnel ainsi que les établissements de garderie ainsi que les services de formation informatique rendus par les entreprises spécialisées agréées conformément à la réglementation en vigueur.

La TVA des professions libérales est celle applicable aux services.

Les professionnels libéraux sont aussi soumis à la TCL et au FOPROLOS selon les règles de droit commun. Toutefois, ces professionnels sont hors du champ d'application de la TFP.

Les activités libérales peuvent bénéficier de plusieurs avantages fiscaux. Il s'agit soit des avantages accordés aux activités régies par le code d'incitations aux investissements soit des avantages insérés dans le droit commun.

Les activités régies par le code d'incitations aux investissements bénéficient des incitations communes tel que les dégrèvements fiscaux, les avantages liés aux équipements et l'emploi des diplômés de l'enseignement supérieur. Certaines activités bénéficient des incitations spécifiques notamment les avantages liés à l'exportation de services, au développement agricole et de pêche, aux nouveaux promoteurs, aux investissements de soutien et au développement régional.

Le droit commun institue aussi des avantages liés à l'exportation et à l'amortissement dégressif. Certaines incitations sont spécifiques aux services informatiques et aux bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale.

Notre travail a pu montré la difficulté et la complexité des régimes fiscaux applicables aux professions libérales qui, pourtant, paraissaient si simples à de nombreux observateurs.

La poursuite de l'étude des régimes fiscaux spécifiques à chacune des professions libérales offre une bonne perspective de recherche pour les étudiants en maîtrise de gestion comptable.

Bibliographie

Ouvrages :

- Abderraouf YAICH, L'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés, cours polycopié, version 1999/2000.
- Abderraouf YAICH, Les retenues à la source, cours polycopié, version 2000/2001.
- Abderraouf YAICH, Les avantages fiscaux, cours polycopié, version 2001/2002.
- Abderraouf YAICH, les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires, les éditions Raouf YAICH, 1999.
- Avantages fiscaux 2000, Les éd. RCF conseils.
- Fiscal 2002, Les éd. RCF conseils.
- Habib AYADI, Droit fiscal : impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés, CERP – Tunis 1996.
- Hajer GARBAA, l'imposition des revenus des professions libérales, mémoire de DEA en droit privé des affaires 1996/1997.
- Mabrouk MAALAOUI, Convention de non double imposition et droit commun tunisien en matière d'IRPP et d'IS édité par PriceWaterHouseCoopers – Tunis 1998.
- Romain DESVIGNES, Fiscalité des activités et professions libérales, 3ème éd, Editions LIAISONS Paris 1998.

Revues :

- La revue comptable et financière : La doctrine administrative + les prises de position.

Internet :

- Martin VAN BEIRS, Les frais d'étude « nécessaires » à l'activité professionnelle, Lettre d'information juridique publié par : http://www.waw.be/idefisc/articles/frais-etude.html consulté le 15 juin 2002.
- Kathy DEBOECK, Le statut fiscal et social des artistes dans le secteur musical, publié par : http://www.waw.be/idefisc/themes/statut-artistes.html consulté le 15 juin 2002.
- Base de données des BODI : http://www.profiscal.com/Doctrine.htm consulté le 20 avril 2002.